

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Registrace a zrušení registrace k DPH z pohledu české, norské a irské legislativy

Registration and Deregistration as VAT Payer from the Perspective of Czech,
Norwegian and Irish Legislation

Student: Bc. Tomáš Cholevík

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Tomáš Cholevík**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Registrace a zrušení registrace k DPH z pohledu
české, norské a irské legislativy
Registration and Deregistration as VAT Payer from the Perspective
of Czech, Norwegian and Irish Legislation

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Legislativní úprava DPH ve vybraných státech
 3. Uplatňování DPH při registraci a zrušení registrace
 4. Praktická aplikace DPH při registraci a zrušení registrace ve vybraných státech
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.
- PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA de SILVA. *Quick reference to European VAT compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

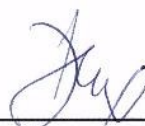
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně. Přílohy č. 3, 4, 5, 6 a 7 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnil.

V Ostravě dne 21. 4. 2016.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'T. Cholevík', is positioned above the printed name.

Tomáš Cholevík

Obsah

1	Úvod.....	1
2	Legislativní úprava DPH ve vybraných státech	3
2.1	Harmonizace DPH	4
2.1.1	Jednotný vnitřní trh	5
2.2	Český zákon o DPH.....	8
2.2.1	Změny zákona o DPH účinné od 1. 1. 2016.....	9
2.2.2	Vybraná ustanovení českého zákona o DPH.....	11
2.3	Irský zákon o DPH	15
2.4	Norský zákon o DPH	17
3	Uplatňování DPH při registraci a zrušení registrace	20
3.1	Registrace a zrušení registrace z pohledu českého zákona o DPH.....	21
3.1.1	Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace k DPH.....	24
3.1.2	Krácení odpočtu daně	26
3.1.3	Nárok na odpočet v poměrné výši.....	28
3.1.4	Vyrovnání odpočtu daně	28
3.1.5	Úprava odpočtu daně.....	29
3.1.6	Zdaňovací období a daňové přiznání	30
3.2	Registrace a zrušení registrace z pohledu irského ZDPH.....	32
3.2.1	Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace.....	33
3.2.2	Capital goods scheme	35
3.2.3	Zdaňovací období a daňové přiznání	41
3.3	Registrace a zrušení registrace z pohledu norského ZDPH.....	42
3.3.1	Odpočet daně.....	42
3.3.2	Poměrný nárok na odpočet daně	43
3.3.3	Úprava odpočtu daně.....	43
3.3.4	Zdaňovací období a daňové přiznání	44

4	Praktická aplikace uplatňování DPH při registraci a zrušení registrace ve vybraných státech.....	46
4.1	Registrace k DPH	46
4.1.1	Nákupy před registrací	50
4.1.2	Výpočet nároku na odpočet daně	51
4.1.3	DAP za poslední zdaňovací období kalendářního roku	54
4.1.4	Srovnání výsledků	58
4.2	Zrušení registrace a související úpravy	59
4.2.1	Snížení nároku na odpočet v České republice.....	60
4.2.2	Snížení nároku na odpočet v Irsku	61
4.2.3	Snížení nároku na odpočet v Norsku.....	62
4.2.4	Srovnání výsledků	63
5	Závěr.....	64
	Seznam použité literatury	66
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu téměř v každé vyspělé ekonomice. Je nazývána univerzální daní, protože je obsažena v ceně většiny zboží a služeb a platí ji všichni koneční spotřebitelé. Řadí se mezi daně nepřímé, jelikož se její výše se změnou důchodu nemění (není závislá na důchodu spotřebitele). Většina lidí si existenci této daně při nákupu zboží a služeb za účelem konečné spotřeby ani neuvědomuje, neboť povinnost tuto daň vybrat a odvést místně příslušnému správci daně má plátce daně, kterým je většinou prodejce.

Fungování státu je financováno prostřednictvím daní, které jsou jeho obyvatelé povinni platit. Bez daní se bohužel žádný stát neobejde, jelikož pomocí nich bývá financován veřejný sektor, kde spadá například udržování veřejného pořádku, stavba silnic a infrastruktury, náklady na provoz veřejné správy, financování veřejných služeb, vzdělání, zdravotní péče, podpora v nezaměstnanosti, sociální péče apod. *„Jejich úkolem je tedy přerozdělování národního důchodu. Největší podíl na státních příjmech mají právě daně nepřímé“¹.*

„DPH je pravděpodobně nejsložitější daní každé daňové soustavy. Pro správné stanovení základu daně a následné daňové povinnosti je důležité vzít v úvahu spoustu okolností, uvědomit si co je či není předmětem této daně, kdy a za jakých podmínek se jedná o osvobozené plnění, správně určit místo plnění, částku základu daně, sazbu daně a výši nároku na odpočet daně, vědět, kdy vzniká registrační povinnost k této dani, jak se DPH uplatňuje v příp. dovozu, vývozu, intrakomunitárního plnění, apod.“²

Významným mezníkem v oblasti nepřímých daní byl vstup ČR do Evropské unie, tj. 1. 5. 2004, a s ním spojené přijetí zcela nového zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který zapracovává příslušné předpisy Evropské Unie. Právě v souvislosti se vstupem do EU musela ČR (jakožto každý členský stát EU) do nového zákona zapracovat směrnice Evropské unie, zejména směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, jinak zvanou jako „šestá směrnice“. Hlavním účelem směrnic je přizpůsobování a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí, tedy harmonizace.

¹(Cholevík, 2013 s. 7).

² (Veselá, 2010 s. 1)

Cílem diplomové práce je podat ucelený pohled na problematiku při registraci a zrušení registrace k DPH v Česku, Irsku a Norsku. Především v souvislosti s tím, jak správně uplatnit nárok na odpočet daně v případě, kdy se daný podnikatelský subjekt v průběhu výkonu své ekonomické činnosti zaregistruje k této dani, a jak správně stanovit výši daně při následném ukončení této činnosti nebo zrušení registrace a také srovnání případných odchylek týkající se této problematiky ve výše uvedených zemích. Práce by zejména měla sloužit daňovým subjektům vykonávajícím nebo chystajícím se vykonávat ekonomickou činnost v těchto zemích.

První část se zabývá vymezením legislativní úpravy DPH platné v České republice, Norsku a Irsku a vysvětlení souvisejících pojmů se zaměřením pouze na tu část příslušné legislativy vztahující se ke změně režimu.

Ve druhé části bude tato problematika následně aplikována na konkrétních příkladech, s uvedením správného postupu pro určení výše nároku na odpočet daně (resp. snížení již uplatněného nároku) a jeho zachycení do daňového přiznání. Od podnikání ve sdružení nebo skupinových registracích bude upuštěno, práce se zaměří na podnikající fyzickou osobu.

Závěr práce bude zaměřen na zhodnocení a porovnání možností v těchto vybraných státech.

Při zpracování této práce budou zejména využity metody deskripce, komparace, analýzy a syntézy.

2 Legislativní úprava DPH ve vybraných státech

Norsko již několikrát v referendu odmítlo vstup do Evropské unie, za to je však jejím nejbližším partnerem. Unijní i Norští představitelé obvykle hovoří o Norsku jako o zemi, která, přestože není součástí EU, představuje téměř její integrální součást (zapojení v schengenské spolupráci, společné působení v Evropském hospodářském prostoru aj.).

Přidružení Norska k Evropské Unii prostřednictvím EHP a několika dalších dohod je neměnným pilířem norské ekonomiky a obchodní politiky. *„Země má garantovaný přístup na evropský trh, na opačné straně si vláda vyhrazuje právo chránit norské zájmy, přičemž některé z problematických směrnic (garance vkladů, audiovizuální směrnice, bezpečnost off-shore těžby, tzv. třetí poštovní směrnice či tzv. čtvrtý železniční balíček) odmítá přijmout. V případech konfliktu národních zájmů Norsko usiluje o národní výjimky či zvláštní zacházení.“*³

Oproti tomu Česká republika a Irsko jsou členskými státy Evropské unie a tak jako i ostatní členské státy mají **povinnost** zapracovávat do svých vnitrostátních právních předpisů příslušné legislativní akty (směrnice, nařízení apod.) vydané EU za účelem daňové harmonizace. Stupeň harmonizace daně z přidané hodnoty je velmi významný. Základní pravidla a principy pro DPH jsou sjednoceny ve všech členských státech, avšak v některých oblastech je stanoven určitý rámec, ve kterém daná problematika se musí pohybovat. Proto řešení konkrétních specifických oblastí týkajících se DPH už mohou být v různých členských státech mírně odlišná, popřípadě jsou daným členským státům uděleny v určitých záležitostech dočasné výjimky.⁴

³Zastupitelský úřad ČR v Oslu (2015).

⁴(Veselá, 2010).

2.1 Harmonizace DPH

K harmonizaci daní bylo nutné přistoupit již při prvotní myšlence vytvořit v Evropě společný jednotný trh, jenž by bez sblížení daňových systémů jednotlivých zemí nemohl fungovat. Daňové systémy se musely sladit tak, aby bylo zabráněno deformacím hospodářské soutěže.⁵ Ke sblížování daňových systémů dochází pomocí daňové koordinace nebo harmonizace. Prvním stupněm sblížování daňových systémů jednotlivých zemí je daňová koordinace, která spočívá v uzavírání bilaterálních a multilaterálních modelů zdanění, jejichž cílem je omezit arbitrážní obchody nebo stanovení doporučení proti škodlivé daňové konkurenci. Tato koordinace je založena na transparentnosti a vzájemné informovanosti států.⁶ Harmonizace je vyšší úroveň spolupráce mezi státy. Daňová harmonizace představuje proces sblížování daňových soustav jednotlivých států na základě společných pravidel. Proces harmonizace můžeme rozdělit do tří základních částí, kterými jsou:

- 1.) výběr daně,
- 2.) harmonizace daňového základu,
- 3.) harmonizace daňové sazby.

Harmonizace nemusí projít všemi fázemi, například sazby mohou zůstat původní při harmonizovaném daňovém základu. Evropská unie využívá harmonizace dílčí, které fungují jako mechanismus, s jehož pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která vytvářejí překážky pro fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace je přiblížení a sladění daňových soustav, nikoliv dosažení jednotné daňové soustavy.⁷

⁵ (Zlámal, 1994).

⁶ (Láchová, 2007).

⁷ (Nerudová, 2014).

2.1.1 Jednotný vnitřní trh

Harmonizační proces má svůj počátek v Evropském společenství, kde docházelo k prohlubování integrace a vytváření jednotného vnitřního trhu. Primárním úkolem Evropské komise se tak stal závazek odstranit všechny překážky pro volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu mezi jednotlivými členskými státy. Rada Evropy tedy v roce 1984 rozhodla, aby Rada ministrů podnikla kroky k vytvoření společného vnitřního trhu, jehož součástí bude zrušení celních formalit a zavedení evropských norem. Rada ministrů tedy v následujícím roce vyzvala Komisi, aby zpracovala program pro vytvoření jednotného vnitřního trhu. Na základě tohoto požadavku vznikla tzv. Bílá kniha, která byla uveřejněna v červnu 1985 s názvem „Vytvoření vnitřního trhu“. Bílá kniha měla být základním podkladem pro vybudování jednotného trhu, pro jehož fungování musely být odstraněny dosavadní překážky pro obchod mezi členskými státy, kterými jsou zejména:

- **Materiální bariéry**, tj. překážky brzdící volný pohyb zboží a osob mezi členskými státy, kterými jsou celní kontroly, pasové kontroly a kontroly přistěhovalectví, které zvyšují náklady obchodu, protože jsou časově a administrativně náročné,
- **Technické bariéry** ve formě rozdílných technických norem, nařízeních a předpisů zakotvených v jednotlivých členských státech. Některé z těchto norem byly právně závazné a jiné nikoliv, nicméně na jejich dodržení často závisel dovoz, popř. i prodej, některého zboží. Aby byly společnosti schopné dodávat výrobky do celého Společenství, musely vyrábět stejné zboží s různými technickými parametry, čímž zmizely výhody z velkovýroby.
- **Fiskální bariéry**, které vyplývaly z různých úrovní nepřímého zdanění v jednotlivých členských státech.

„V Bílé knize bylo celkem 279 návrhů, jak odstranit tyto překážky a ke každému byl určen termín, dokdy má Komise předložit legislativní návrh příslušného zákonného opatření, včetně termínu, kdy by návrh měla schválit rada ministrů. Bílá kniha byla průlomová, jelikož obsahovala větší množství návrhů, než bylo do té doby podniknuto.“⁸

Hlavním předpokladem pro vznik jednotného trhu byla harmonizace v oblasti nepřímých daní. Centrální daňová politika byla jedním z citlivých témat především pro svůj význam pro státní rozpočet, tvorbu cen a dopad na kupní sílu obyvatel. Nepřímé daně mají podstatný vliv

⁸ (Skalická, 2014 s. 20).

na zahraniční obchod, rozpočtové příjmy a hospodářskou soutěž. Největší bariéru pro mezinárodní obchod představovaly rozdíly v sazbách nepřímých daní, jelikož musely být vyrovnávány na hranicích. Pokud by k harmonizaci nepřímých daní nedošlo, docházelo by k deformaci hospodářské soutěže na vnitřních trzích jednotlivých států. Proto bylo nutné sladit sazby nepřímých daní jednotlivých členských států a dosáhnout tak jejich rovnováhy, která by uspokojila všechny zúčastněné strany.⁹

Mezi významné legislativní akty EU, které se na harmonizaci nepřímých daní podílely, patří:

1.) První směrnice 67/227/EHS, podle které je zavedení daně z přidané hodnoty nezbytné z následujících důvodů:

- *„vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh;*
- *používání právních předpisů o obrátových daních, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu;*
- *vyloučení faktorů, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Evropského společenství;*
- *dosažení cíle zrušit zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy;*
- *zjištění, že systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji, a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce a rovněž poskytování služeb;*
- *zjištění, že použití daně z přidané hodnoty u obdobného zboží v každé zemi nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce;*
- *zjištění, že použitím daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě je známa částka daňového zatížení zboží a může dojít k přesnému vyrovnání této částky.“¹⁰*

2.) Druhá směrnice 67/228/EHS, která přináší definici daně z přidané hodnoty a vymezuje základní pojmy jako např. území státu, místo zdanitelného plnění, osobu podléhající dani, dodání zboží a poskytnutí služby.

⁹ (Nerudová, 2008).

¹⁰ (Šíroky 2013, s. 138).

Daň z přidané hodnoty má být podle této směrnice aplikována na úplatné dodání zboží a poskytování služeb na území daného státu osobou podléhající dani a dovoz zboží.

3.) Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o dani z přidané hodnoty, která prohloubila harmonizaci národních úprav odstraněním odlišných ustanovení a zavedením velice konkrétních jednotlivých pravidel DPH a tím dala členským státům menší prostor k vlastním odchýlným úpravám daně.

Sladěním zákonů členských států v oblasti DPH mělo přinést i financování společenství tzv. třetím vlastním zdrojem skrze výnosy z daně z přidané hodnoty v členských státech.¹¹

4.) nařízení Rady č. 1777/2005, kterým se stanovily prováděcí opatření k Šesté směrnici, definuje např. elektronické služby, na které lze uplatnit režim reverse charge, obsahuje výčet služeb, které nejsou považovány za elektronické služby apod.,

5.) směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která se stala novým platným základním dokumentem daně z přidané hodnoty a nahradila zrušenou směrnici 67/227/EHS a směrnici 77/388/EHS. Obsahuje 15 hlav a 11 příloh. Svým textem vymezuje především teritoriální působnost, předmět daně, zdanitelné transakce, osoby povinné k dani, místo plnění zdanitelných transakcí, základ daně, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, sazby daně, osvobození od daně, osoby povinné platit daň, odpočet daně, povinnost osob povinných platit daň, zvláštní režimy, zjednodušující postupy a ustanovuje Výbor pro daň z přidané hodnoty.¹² Tato směrnice byla od doby své účinnosti mnohokrát novelizována. Jedná o tzv. Recast šesté směrnice.

V současnosti význam DPH trvale roste, především kvůli fiskálním důvodům, „skrytým“ daňovým břemenem a pro její vcelku snadný výběr, snadnou kontrolu a správu. Podíl DPH na hrubém domácím produktu se neustále zvyšuje (v období 1995-2011 se stále zvyšuje z 6,8% v roce 1995 na 7,1% v roce 200 a 7,7% v roce 2011).¹³

¹¹ (Široký, 2013).

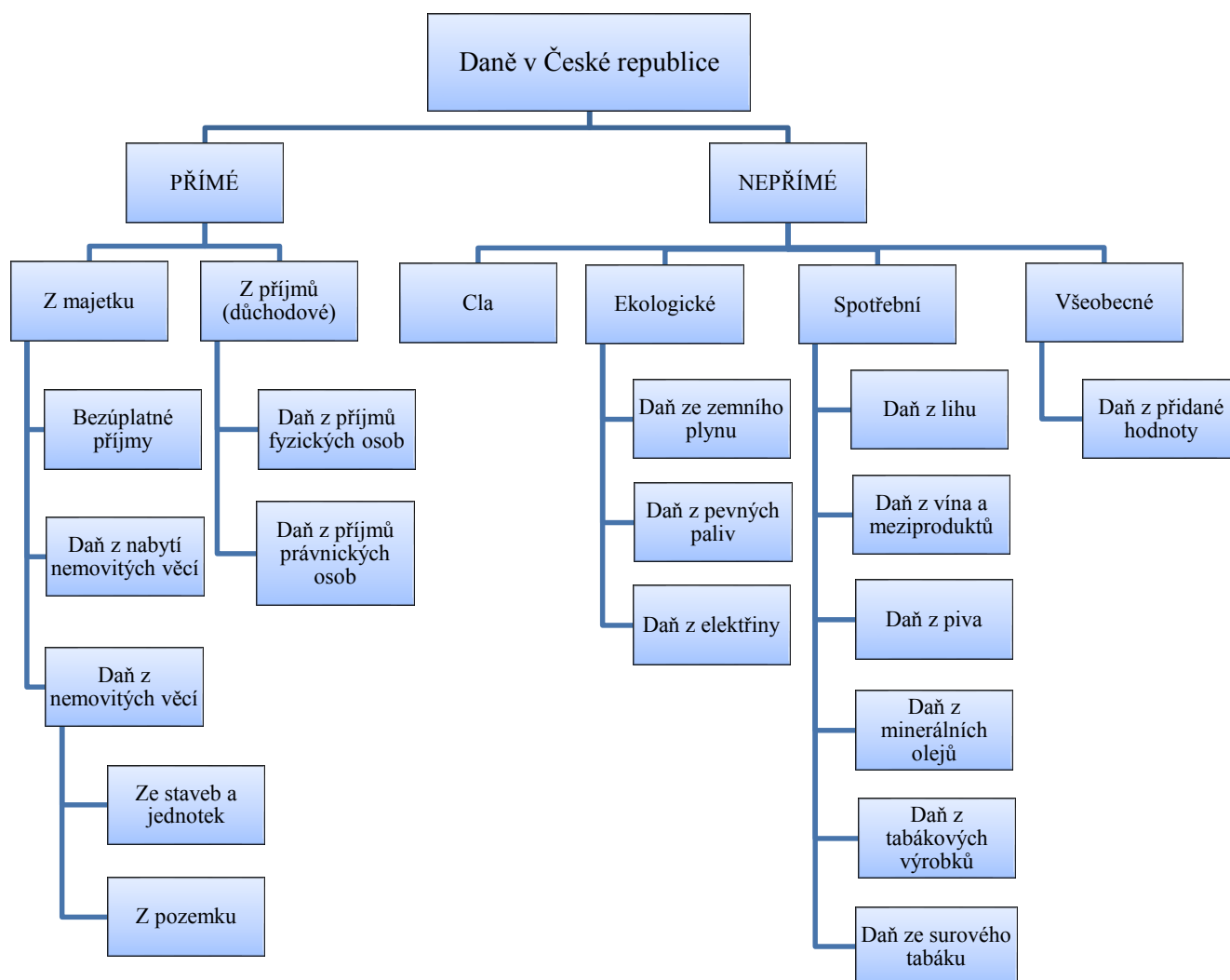
¹² (Široký, 2013).

¹³ (Široký, 2013).

2.2 Český zákon o DPH

Daň z přidané hodnoty se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a řadíme ji v daňové soustavě ČR mezi všeobecné nepřímé daně, jak vyplývá ze schématu (Schéma 2.1).

Schéma 2.1 Daňová soustava České republiky



Zdroj: (Finanční Správa, 2016) + vlastní úprava

Český zákon o DPH se skládá ze dvou částí, přičemž první část je rozdělena na pět oddílů (tzv. hlavy) a hlava II je vnitřně rozčleněna na jedenáct pododdílů (tzv. díly) a také 6 příloh. Struktura českého zákona o DPH je uvedena v příloze č. 1.

Zákon o DPH byl už mnohokrát novelizován (někdy i čtyřikrát do roka – viz r. 2012 a 2013). První rozsáhlá změna tohoto zákona nabyla účinnosti dne 1. ledna 2005, která upřesnila některá nejasná ustanovení nově platného zákona, a odstranila některé dílčí nesoulady zákona s předpisy Evropského společenství upravujícími oblast DPH.

2.2.1 Změny zákona o DPH účinné od 1. 1. 2016

V této podkapitole si uvedeme, kterými zákon o DPH prošel v průběhu psaní práce. Cílem je upozornit na změny oproti minulému roku, které zní následovně:

1.) Upřesnění definice stavebního pozemku

Novela zákona o DPH přijatá již v prosinci 2014 přináší s účinností od 1. ledna 2016 změnu definice pojmu „stavební pozemek“. Účelem této změny nebyly fiskální důvody, ale upřesnění a rozšíření tohoto pojmu, aby byly správně zdaněny pozemky určené k zastavění a český zákon byl uveden do souladu s evropskou úpravou. Při prodeji stavebního pozemku se nadále uplatňuje základní sazba DPH 21 %. Jelikož předchozí definování stavebního pozemku otevíralo prostor k nežádoucím daňovým optimalizacím, může se stát, že v roce 2016 budou zdaněny některé pozemky, které díky nastavené praxi doposud zdaňovány nebyly.¹⁴ Oproti předchozímu roku není rozhodující záměr vlastníka, ale stačí pokud jsou v okolí pozemku prováděny stavební práce, např. zasíťování. Tímto se okruh zdaňovaných pozemků výrazně rozšiřuje.

2.) Kontrolní hlášení

Plátcům nově vzniká povinnost podávat kontrolní hlášení k DPH, a to pouze elektronicky ve formátu a struktuře stanovené správcem daně. Jsou připuštěny všechny elektronické formy podání podle daňového řádu. Kontrolní hlášení obsahuje základní informace o přijatých a vydaných daňových dokladech. Kontrolní hlášení podávají právnické osoby měsíčně do 25. dne následujícího měsíce, fyzické osoby pak měsíčně či čtvrtletně vždy dle periody podávání daňového přiznání.

První kontrolní hlášení je podáváno za zdaňovací období leden 2016, a to do 25. února 2016. U fyzických osob – čtvrtletních plátců DPH bude první kontrolní hlášení podáno za I. čtvrtletí 2016 do 25. dubna 2016.

¹⁴ Generální finanční ředitelství (2016)

Důvodem zavedení kontrolního hlášení je pomoci finanční správě odhalit případné daňové úniky a jiné podvody.

3.) Rozšíření povinnosti podávat daňové přiznání elektronicky

S účinností od 1. ledna 2016 dochází ke zrušení § 101a odst. 3 zákona o DPH, který upravoval výjimku z elektronické formy podávání daňových přiznání k DPH pro fyzické osoby, jejichž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhl 6 mil. Kč. Tito plátcí byli oprávněni podávat daňové přiznání k DPH v listinné podobě.

Nově tedy vzniká i těmto plátcům povinnost podávat daňová přiznání k DPH pouze elektronicky, a to u všech přiznání, která budou podávána po 1. lednu 2016. To znamená, že i daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2015 nebo IV. čtvrtletí 2015 musí být činěno výlučně elektronicky. Toto lze uskutečnit ve formě datové zprávy v požadovaném formátu a struktuře, která je odeslána přes daňový portál Finanční správy dostupný na www.daneelektronicky.cz anebo z datové schránky.

K autentizaci lze využít buď uznávaný elektronický podpis, přihlašovací údaje z datové schránky anebo lze podání odeslat bez autentizace a následně v zákonem stanovené lhůtě potvrdit prostřednictvím tzv. e-tiskopisu.

4.) Posouzení osvobození při dodání nemovité věci

Změnou v posuzování dodání nemovité věci, které je osvobozeno od daně, je počítání lhůty pro osvobození (5 let resp. 3 roky u nemovitých věcí nabytých do konce roku 2012). Od 1. 1. 2016 bude osvobozeno dodání nemovité věci po uplynutí 5 let od prvního kola daňového souhlasu nebo od podstatné změny nemovité věci. Bližší informace lze nalézt v dodatku k „Informaci k uplatňování DPH u nemovitých věcí“, který je publikován na internetových stránkách Finanční správy ČR.

5.) Režim přenesení daňové povinnosti u dodání nemovité věci

Plátce musí po 1. 1. 2016 použít režim přenesení daňové povinnosti, pokud se rozhodne, že dodání nemovité věci plátcí, u které již uplynula pětiletá lhůta pro osvobození (resp. tříletá lhůta u nemovité věci nabyté do konce roku 2012), podrobí zdanění.

6.) Další změny v zákoně o dani z přidané hodnoty navrhované pro rok 2016

Místně příslušným správcem daně u tzv. neusazených osob, tj. u osob povinných k dani, které nemají v tuzemsku sídlo ani provozovnu, bude nově Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj namísto Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Tato úprava bude provedena novelou zákona o DPH, která je projednávána v souvislosti s novým celním zákonem. Nabytí účinnosti je očekáváno v průběhu roku 2016.

S účinností od 1. 2. 2016 bude uplatňován režim přenesení daňové povinnosti i při dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi a při převodu záruk původu podle zákona upravujícího podporované zdroje energie. Za tím účelem bude novelizováno nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.¹⁵

2.2.2 Vybraná ustanovení českého zákona o DPH

Český zákon o DPH je se svými 113 paragrafy poměrně rozsáhlý. Tato práce je zaměřena na problematiku registrace a zrušení registrace k DPH a v souvislosti s tímto cílem je nutné seznámit se s některými definicemi, pojmy a postupy, které se přirozeně k registraci a zrušení registrace k DPH váží. Pro jejich vysvětlení je v následujících podkapitolách použit český zákon DPH.

a) Předmět daně

Předmět daně upravuje § 2 zákona o DPH. Konkrétně se DPH uplatňuje na dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani, a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

¹⁵ (FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2015).

b) Územní působnost

Dle § 3 zákona o DPH jsou vymezeny základní pojmy potřebné pro určení územní působnosti. Tuzemskem se rozumí území České republiky, členským státem území členského státu Evropské unie s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie, jiným členským státem - členský stát s výjimkou tuzemska, územím Evropské unie je pak souhrn území členských států. Třetími zeměmi jsou myšleny území mimo území EU. Dále paragraf uvádí, která území členských států se za území EU nepovažuje (Kanárské Ostrovy, hora Athos, atd.) a také která území se pro účel zákona považují za součást EU. Jedná se o Monacké knížectví (součást území Francouzské republiky), území ostrova Man (území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska) a území Akrotiri a Dhekelie (území Kypru).

c) Vymezení základních pojmů

V § 4 jsou vymezeny základní pojmy, které se vyskytují v zákoně o DPH. Mezi tyto základní pojmy zejména patří:

- **úplata** - částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, která je poskytnuta v souvislosti s předmětem daně;
- **jednotková cena** - cena za jednotku množství zboží nebo cena za službu;
- **daň na výstupu** - daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 (dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území EU a dovoz zboží) nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění;
- **nadměrný odpočet daně** - rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně;
- **Obrat** - souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:
 - a. zdanitelné plnění,
 - b. plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
 - c. plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Do obratu osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, se zahrnuje obrat dosahovaný touto osobou samostatně mimo společnost a celou společností;

- **osoba registrovaná k dani** - osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy;
- **zahraniční osoba** - osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu;
- **provozovna** - organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje;
- **dotace k ceně** - přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku;
- **osvobozená osoba** - osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která je v tomto státě osobou s obdobným postavením jako v tuzemsku osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem;
- **zboží** - hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů, právo stavby, živé zvíře, lidské tělo a část lidského těla, plyn, elektřina, teplo a chlad. Dále bankovky a mince české měny při jejich dodání výrobcem České národní bance, nebo při jejich pořízení z jiného členského státu, nebo jejich dovoz Českou národní bankou, bankovky, státopvky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota nebo přepočet jejich nominální hodnoty na českou měnu podle směnného kurzu vyhlášeného Českou národní bankou, cenné papíry při jejich dodání výrobcem emitentovi v tuzemsku, nebo při jejich pořízení z jiného členského státu nebo jejich dovozu a vývozu jako výrobku;
- **obchodní majetek** - souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností;
- **nájem** – rozumí se jím také podnájem, pacht a podpacht;

- **přeprava zboží** – rozumí se také přeprava peněz a cenných papírů;
- **dodání zboží s instalací nebo montáží**- dodání zboží spojené s instalací nebo montáží osobou povinnou k dani, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou.

d) Osoby povinné k dani

Osoba povinná k dani je dle § 5 fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

e) Plátce

Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Plátcem se osoba stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrát, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Výjimku pak tvoří osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Dalšími případy, kdy vzniká povinnost registrace k DPH, může být např. nabytí majetku privatizací nebo prodejem podniku, pokračování podnikání po zemřelém plátcí anebo pokud se ve sdružení stane jeden člen plátcem DPH (plátcem se pak stávají všichni členové). Nicméně tyto případy jsou méně obvyklé.

f) Identifikovaná osoba

Identifikovaná osoba je v podstatě plátcem DPH pouze pro přeshaniční plnění, pokud pořizuje zboží nebo přijímá služby či zdanitelná plnění (dodání zboží s instalací nebo montáží) z jiného členského státu a třetích zemí, a to ode dne prvního pořízení, popř. přijetí. Podmínkou je, že hodnota pořízeného zboží překročila v kalendářním roce hodnotu 326 000 Kč bez DPH. V případě přijetí služby popř. jiného zdanitelného plnění, je podmínkou místo plnění v tuzemsku a poskytnutí od osoby neusazené v tuzemsku. Povinnost podat přihlášku k registraci identifikované osoby je pak do 15 dnů ode dne kdy jsme se jí stali (viz výše).

Identifikovanou osobou se nestává OPD, která je již plátcem DPH nebo pořizuje zboží přes prostřední osobu při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu. Více viz kapitola 3.1.

2.3 Irský zákon o DPH

Recast šesté směrnice EU, tedy směrnice Rady č. 2006/112/ES, stanovuje, že základní sazba DPH nesmí být nižší než 15 %. Státy EU jsou oprávněny uplatňovat na vybrané zboží a služby sníženou sazbu daně, která nesmí být nižší než 5%. Avšak EU umožňuje výjimky, které jsou udělovány jednotlivým státům a v takových případech může být sazba DPH i nulová. V Irsku je základní sazba DPH 23 % a snížené sazby jsou 4,8 %, 9 % a 13,5 %. Hlavním správcem daně je Finanční úřad Revenue Irish Tax and Customs.

Registraci k DPH podléhají malé a středně velké podniky při poskytování služeb s ročním obratem (12 po sobě jdoucích měsíců) 37 500 EUR, při čemž veškeré vzdělávací, zdravotní a finanční služby podléhají osvobození od DPH. Při dodání zboží je limitem pro registraci k DPH roční obrat 75 000 EUR (1 EUR = 27,06 CZK).¹⁶ Tento limit je podstatně vyšší než limit pro registraci k DPH v ČR.¹⁷ Více o limitech pro povinnou registraci je uvedeno v kapitole 3.2.

Princip fungování této daně je podobný jako v České republice a jako v ostatních zemích EU, kdy každý výrobce, který vstupuje do výrobního procesu daného produktu, platí daň z

¹⁶ Kurz ČNB ke dni 4. 3. 2016

¹⁷ (Irish Tax and Customs, 2010).

hodnoty, kterou přidá k celkové hodnotě. DPH je pro irskou vládu a její státní pokladnu jedním z nejdůležitějších příjmů, kterým dále financuje především systém zdravotní péče a vzdělání.¹⁸

Základní úpravu DPH v Irsku tvoří:

- Taxes Consolidation Act 1997
- Capital Acquisitions Tax Consolidation Act 2003
- Stamp Duties Consolidation Act 1999
- Value-Added Tax Consolidation Act 2010
- Annual Finance Acts¹⁹

Za hlavní zdroj DPH je možné považovat Value-Added Tax Consolidation Act z roku 2010 (taktéž často zmiňovaný jako „Principal Act“ neboli česky „Základní zákon“), jedná se o obdobu českého zákona o DPH. Jeho součástí jsou Annual Finance Acts, které mají formu přehledu změn a úprav daňových zákonů, ke kterým došlo v průběhu daného roku, což z nich dělá nezbytný zdroj informací pro běžné uživatele. Jedná se o obdobu českých novel zákona a skládají se z několika částí (Parts). Pro účely naší práce je důležitý zejména Part 3 týkající se změn zákona o DPH.

Poslední změny zákona o DPH upravuje Finance Act 2015 a mezi nejvýznamnější z nich patří:

- *Úprava vratky daně (Adjustments to returns 77A)*
 - (1) obecné daňové přiznání, tzv. „Collector-General“, které má být dodáno podle § 76 popřípadě 77, je při úpravě vratky daně odpovědná osoba²⁰ povinna upravit
 - (a) opravou v obecném daňovém přiznání,
 - (b) nahrazením obecného daňového přiznání novým
 - (c) přidáním dodatku k obecnému daňovému přiznání
 - (2) Jakákoliv úprava návratu, na něž se vztahuje odst. (1) se případně považuje za nárok na vrácení daně a podléhá ustanovením § 99.

¹⁸ (Citizens Information, 2011).

¹⁹ (Deloitte, 2016).

²⁰ Odpovědnou osobou („accountable person“) se zde myslí osoba uskutečňující ekonomickou činnost. Jedná se o obdobu české osoby povinné k dani (OPD).

- *Úprava registrace k dani (§ 65 Principal Act)* se mění vložení následujícího pod odstavce 2A) – Finanční úřad (The Revenue Commissioners) může zrušit registrační číslo, které bylo osobě přiděleno na základě překročení limitu pro registraci nebo očekávaném překročení tohoto limitu, pokud tato osoba není stát nebo přestane být odpovědnou osobou.²¹
- *Zrušení registrace k dani (Cancellation of a registration number)* – tato úprava se týká zvláštního ustanovení pro oznamování a zveřejňování § 108 D a dále upravuje podmínky pro zrušení registrace k dani a povinnosti odpovědné osoby ohlásit tuto skutečnost svým dodavatelům.²²

Obsahově je irský zákon o DPH, neboli Value-Added Tax Consolidation Act, vymezen 14 částmi (Parts), 8 přílohami (Schedules) a novelami (Finance Acts). Svým rozsahem je poněkud delší než český zákon o DPH. Každá část se dále větví na kapitoly a obsahem každé kapitoly je několik bodů, odpovídajících paragrafům. Celkem je těchto bodů 125. Irský ZDPH je mnohem členitější než český ZDPH a díky rozdělení původního zákona (Principal Act) a novel (Finance Acts) je velmi obtížné ho pochopit. Jeho strukturu nalezneme pod přílohou č. 2.

2.4 Norský zákon o DPH

Norsko je konstituční monarchií, hlavou státu je od roku 1991 král Harald V. V době jeho nepřítomnosti v zemi či po dobu nemoci jej zastupuje jeho syn, korunní princ Haakon Magnus.

*Zákonodárným orgánem Norska je jednokomorový parlament Storting, v němž zasedá 169 poslanců. Na základě výsledků parlamentních voleb, které se konají každé 4 roky, král jmenuje na doporučení předsedů parlamentních politických stran premiéra, který sestavuje kabinet. Pro zahájení činnosti nové vlády ústava nevyžaduje vyslovení důvěry parlamentem (důvěra se prokáže při příštím hlasování o státním rozpočtu).*²³

V Norsku platí daně všechny fyzické i právnické osoby, které mají status rezidenta, a to ze všech příjmů plynoucích z tuzemska i ze zahraničí. Rezidentem se stává podnik okamžikem registrace a fyzická osoba po šesti měsících legálního pobytu v zemi. Fyzické a

²¹ Jinými slovy přestane uskutečňovat ekonomickou činnost

²² (Finance Act 2015, Part 3).

²³ (Businessinfo, 2016)

právnícké osoby bez statusu rezidenta platí daně ze zisku dosaženého činností v Norsku. Příjem z nemovitostí na norském území je vždy zdaněn v Norsku.

Základní sazba DPH činí 25 %, dále se v Norsku uplatňují dvě snížené sazby 15 % (potravin) a 8 % (osobní doprava, ubytování, poplatek z televizního přijímače, vstupné do divadla, kin, muzeí apod.).

Standardní limit pro registraci k DPH je 50.000 NOK (152 800 Kč)²⁴. Tato nižší hranice se týká kombinovaných dodávek a plnění vztahujících se k osobě povinné k dani v období po sobě jdoucích 12 měsíců. Toto období 12 měsíců je, stejně jako v ČR, nezávislé na kalendářním roku. Pro charitativní a neziskové instituce a organizace existuje zvláštní prahová hodnota, jež je stanovena na 140.000 NOK (427.840 Kč). Plátcem se OPD stává již dnem překročení obratu. Zajímavé také je, že norský ZDPH žádný termín pro registraci k DPH neuvádí. Je zde uvedeno pouze, že jakmile je obrat překročen, OPD je povinna registrovat se k DPH „bez zbytečného odkladu“.

Zvláštní případy registrace k DPH

- **Předběžná registrace** - Ve zvláštních případech může být udělen souhlas k registraci před zahájením dodávek, nebo před dosažením limitu pro registraci. Na základě žádosti, může být předběžná registrace udělena v případě, že podnik investuje do aktiv, zásob nebo služby v hodnotě nejméně 250 000 NOK (764.000 Kč) včetně daně z přidané hodnoty před zahájením podnikové dodávky.

Předběžná registrace může být udělena také v případě, že je pravděpodobné, že zdanitelné tržby z prodeje budou vyšší než 50 000 NOK do tří týdnů od doby, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

Podniky, které jsou předběžně registrovány, jsou povinné k DPH za celou dobu jejich dodávek ode dne zápisu. Žádost o předběžnou registraci musí být zaslána finančnímu úřadu.

- **Dobrovolná registrace** - Některé služby nespádají do působnosti DPH. Pro některé z nich je možné požádat o dobrovolnou registraci v registru plátců DPH. Smyslem dobrovolné registrace je poskytnout osobě, tyto služby poskytující, příležitost k odpočtu daně při nákupech použitých při podnikání.

²⁴ Průměrný kurz ČNB za rok 2016 (1 NOK = 3.056 Kč)

Od roku 2004 jsou obchodní vztahy ČR a Norska upraveny v rámci Dohody o EHP mezi zeměmi EU a zeměmi ESVO. ČR a Norsko uzavřely rovněž dohodu o podpoře a ochraně investic. Mezi ČR a Norskem je v platnosti smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Norsko je 25. nejvýznamnějším obchodním partnerem ČR (měřeno výší obratu vzájemného obchodu v roce 2014). Na druhé straně ČR je pro Norsko 24. nejvýznamnějším obchodním partnerem.

Výběrčím daní v Norsku je Daňová Správa Skatteetaten, na jejichž stránkách je možné najít všechny potřebné informace týkající se DPH, včetně zákona, průvodci k zákonu a průvodce registrací k DPH. Všechny informace jsou dostupné také v Angličtině, na jednom místě a velmi přehledně.

Norský zákon o dani z přidané hodnoty, neboli Lov om Merverdiavgift, se skládá z 22 kapitol (kapittel), z nichž každá obsahuje několik částí (seksjon). Přehled jednotlivých kapitol anglické verze zákona najdeme v příloze č. 3.

Norský ZDPH je v porovnání s irským a českým ZDPH nejjednodušší co do struktury, ale také obsahově nejkratší, což, dle názoru autora, naznačuje i jeho kvalitě. Celkem má pouze 63 stran. Novelty jsou, podobně jako u českého ZDPH, přímo implementovány do aktuálního znění zákona, pouze s poznámkou, že se jedná o novelizovanou část.

3 Uplatňování DPH při registraci a zrušení registrace

Jestliže se osoba povinná k dani (dále jen „OPD“) stane plátcem na základě právního předpisu, neboli překročením určité výše obrátu za 12 po sobě jdoucích měsíců²⁵, je povinna zaregistrovat se u svého místně příslušného finančního úřadu. OPD má také možnost stát se plátcem dobrovolně, pokud je to pro ni výhodnější vzhledem k činnostem, které vykonává. Pokud OPD dále nechce být plátcem DPH, může registraci zrušit, umožňuje-li to zákon za legislativně stanovených podmínek.

Registrací a zrušením registrace nastává otázka jak správně uznat nárok na odpočet daně, úpravu, krácení a vyrovnání odpočtu daně. Jestliže se OPD během své podnikatelské činnosti stane plátcem DPH, má možnost uplatnit si dodatečně odpočet daně u již nakoupených zásob a služeb, ale na druhou stranu při ukončení podnikatelské činnosti, nebo v případě zrušení registrace, má povinnost odvést DPH, stejně jako by došlo k jejich prodeji. U dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je také nutné v souvislosti se registrací a zrušením registrace provádět úpravu odpočtu daně. Bylo by totiž nespravedlivé, kdyby byl nárok na odpočet daně dán rokem pořízení. Všechny úpravy jsou dány podmínkami vymezenými příslušnými právními předpisy.²⁶

Následující kapitoly jsou zaměřeny na podnikání fyzických osob.

²⁵ Limity pro registraci v jednotlivých zemích jsou vysvětleny v předchozích kapitolách

²⁶ (DĚRGEL, 2010)

3.1 Registrace a zrušení registrace z pohledu českého zákona o DPH

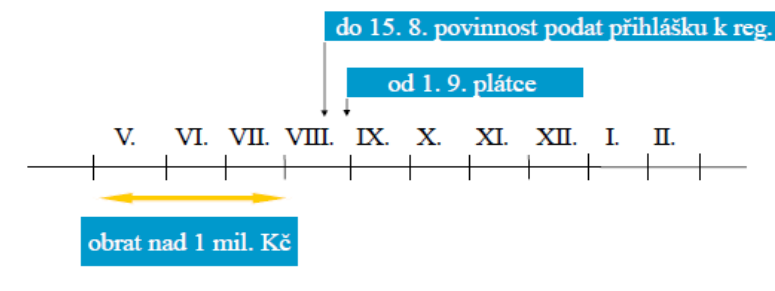
Dle § 6 se OPD se sídlem v tuzemsku stává plátcem, jestliže její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročil 1 000 000 Kč. Výjimku tvoří osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. § 94 - § 97 ZDPH se dále zabývají lhůtami a daty, ke kterým se OPD stává plátcem DPH a kdy je povinna podat přihlášku k registraci. Je zde uvedeno, že plátcem se OPD se sídlem v tuzemsku stává od 1. dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen stanovený obrat 1 000 000 Kč. Přihlášku musí podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém stanovený obrat překročila. Pro zjednodušení si uvedme krátký příklad.

Registrace k DPH – překročení obratu, příklad:

- OPD překročí obrat 1 000 000 Kč 21. 7. 2016
- Do 15. 8. 2016 má OPD povinnost podat přihlášku k registraci
- Od 1. 9. 2016 se stává plátcem

Obr. 3.1 Registrace k DPH při překročení obratu

Registrace k DPH – překročení obratu



Zdroj: (Krzikallová, 2016) – přednášky

Existují však i jiné okolnosti, za kterých může OPD vzniknout povinnost registrovat se k DPH. Takovéto případy jsou shrnuty v tabulce č. 3.1.

Tab. 3.1: **Možnosti vzniku povinnosti registrovat se k DPH**

Případ	Kdy se OPD stává plátcem	Do kdy je OPD povinna podat přihlášku k registraci
Nabytí majetku privatizací od plátce, nabytím obchodního závodu (§ 6b odst. 1)	Dnem nabytí majetku	Do 15 dnů ode dne, kdy došlo k nabytí majetku
Podnikání v rámci společnosti (bývalé sdružení § 6a), tedy pokud se jeden společník stane plátcem, automaticky se plátcí stávají všichni společníci	Dnem kdy se společník stal plátcem DPH	Do 15 dnů ode dne, ve kterém se společník stal plátcem. Společník má také povinnost v této lhůtě informovat ostatní společníky.
Přeměna obchodní korporace (§ 6b odst. 2)	Dnem zápisu přeměny do OR	Do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do OR
Změna právní formy právnické osoby (§ 6b odst. 3)	Dnem zápisu změny do OR	Do 15 dnů ode dne zápisu změny do OR
Pokračování v živnosti po zemřelém plátcí (§ 6e) ²⁷	Ke dni následujícím po dni úmrtí	Do 15 dnů ode dne úmrtí předchozího plátce
Poskytování služeb s MP v tuzemsku nebo zasílání zboží tuzemskou OPD prostřednictvím provozovny umístěné mimo tuzemsko (§ 6c odst. 1)	Dnem poskytnutí této služby a z této služby je OPD povinna přiznat a zaplatit daň	Do 15 dnů ode dne, ve kterém se OPD stane plátcem
Poskytování služeb a dodání zboží s MP v tuzemsku OPD, která nemá sídlo v tuzemsku (§6c odst. 2)	Dnem poskytnutí této služby nebo dodání tohoto zboží, OPD povinna přiznat a zaplatit daň již z tohoto plnění	Do 15 dnů ode dne, ve kterém se OPD stane plátcem
Dodání zboží do JČS, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska OPD, která nemá sídlo v tuzemsku a není osvobozenou osobou (§ 6c odst. 3)	Dnem dodání zboží a opět je zde povinnost přiznat a odvést daň již z tohoto zboží	Do 15 dnů ode dne, ve kterém se OPD stane plátcem

Zdroj: zákon o DPH, vlastní úprava.

Český ZDPH také umožňuje stát se tzv. **identifikovanou osobou** (dále jen „IO“). Zjednodušeně řečeno IO je plátcem pouze pro plnění mimo tuzemsko, v ČR zůstává neplátcem

²⁷ V případě po ukončení dědického řízení se dědic, kterému je majetek vydáván a který pokračuje po zemřelém plátcí v živnosti, stává plátcem ke dni následujícímu po dni vydání majetku.

a nemá nárok na odpočet přiznané DPH. OPD se stává IO ke dni pořízení zboží z JČS, které je předmětem daně v tuzemsku a celková hodnota pořízeného zboží bez daně překročí v příslušném kalendářním roce 326 000 Kč. Výjimkou je nový dopravní prostředek a zboží podléhající spotřební dani (IO okamžitě bez ohledu na hodnotu). OPD, která není plátcem, se dále stává identifikovanou osobou ode dne:

- přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku (z JČS nebo třetích zemí) – přijetím poskytnuté služby, dodání zboží s instalací nebo montáží a dodání zboží soustavami nebo sítěmi,
- poskytnutí služby s místem plnění v JČS s výjimkou poskytnutí služby, které je v JČS osvobozeno od daně.

Povinnost podat přihlášku nastává do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou.

Jestliže povinnost registrovat se jako IO nebo plátce DPH ze zákona nevznikne, OPD se může registrovat dobrovolně. Přihlášku je možné podat kdykoliv v průběhu nebo již při zahájení podnikání. Nicméně plátcí, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od nároku na odpočet, se dobrovolně registrovat nemohou. IO a plátcem DPH se pak osoba stává ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí o registraci od příslušného finančního úřadu (dále jen „FÚ“). V přihlášce k registraci plátce je OPD povinna uvést také čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost.

Plátce, který má sídlo v tuzemsku a není skupinou, může požádat o zrušení registrace, pokud uplynul nejméně 1 rok ode dne, kdy se stal plátcem a splňuje jednu z podmínek:

- přestal uskutečňovat ekonomickou činnost,
- nepřekročil za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obrát 1 mil Kč,
- uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Registraci plátce může také být zrušena mocí úřední ze strany správce (§ 106 ZDPH) a to pokud plátce:

- přestane uskutečňovat ekonomickou činnost (přestane podnikat)
- neuskutečnil v rámci své ekonomické činnosti za 12 bezprostředně přecházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění a to bez oznámení důvodu
- uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (např. pojišťovací, finanční služby. Viz § 51 ZDPH)
- závažně poruší své povinnosti vyplývající ze ZDPH

- její obrat nepřesáhl 1 mil. Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců
- nemá sídlo ani místo podnikání v tuzemsku a za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců v tuzemsku neuskutečnil zdanitelné plnění nebo osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně.
- je skupinou

3.1.1 Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace k DPH

Obecně se odpočtem DPH zabývá § 72 až § 79 ZDPH. Nárok na odpočet DPH vzniká plátcí tehdy, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti a uplatňuje se až v rámci daňového přiznání, respektive při daňové kontrole. K jeho prokázání slouží daňový doklad. Nárok na odpočet daně v případě pořízení zboží z JČS, dovozu zboží nebo při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku může plátcé uplatnit, pokud obdrží daňový doklad a současně mu v souvislosti s tímto plněním vznikla povinnost přiznat daň. Klíčové je zde použití přijatého zdanitelného plnění. Obecně lze říct, že mohou nastat tyto 3 varianty:

1.) plnění je použito pro ekonomickou činnost

- plátcé má nárok na odpočet daně v plné výši u těch přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně k uskutečnění:
 - zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
 - plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,
 - plnění s místem plnění mimo tuzemsko za podmínky, že pokud by se uskutečnila v tuzemsku, vznikl by u nich nárok na odpočet daně,
- plátcé nemá nárok na odpočet daně, jestliže přijatá zdanitelná plnění použije pro účely:
 - které nesouvisí s uskutečňováním jeho ekonomických činností, tedy se jedná o soukromé účely nebo jsou použita pro soukromé účely jeho zaměstnanců,
 - které sice souvisí s uskutečňováním jeho ekonomických činností, ale jedná se o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51 ZDPH)
- reprezentace (§ 72 odst. 4 ZDPH) s výjimkou dáreků v rámci ekonomické činnosti (§ 13 odst. 8 písm. c ZDPH)

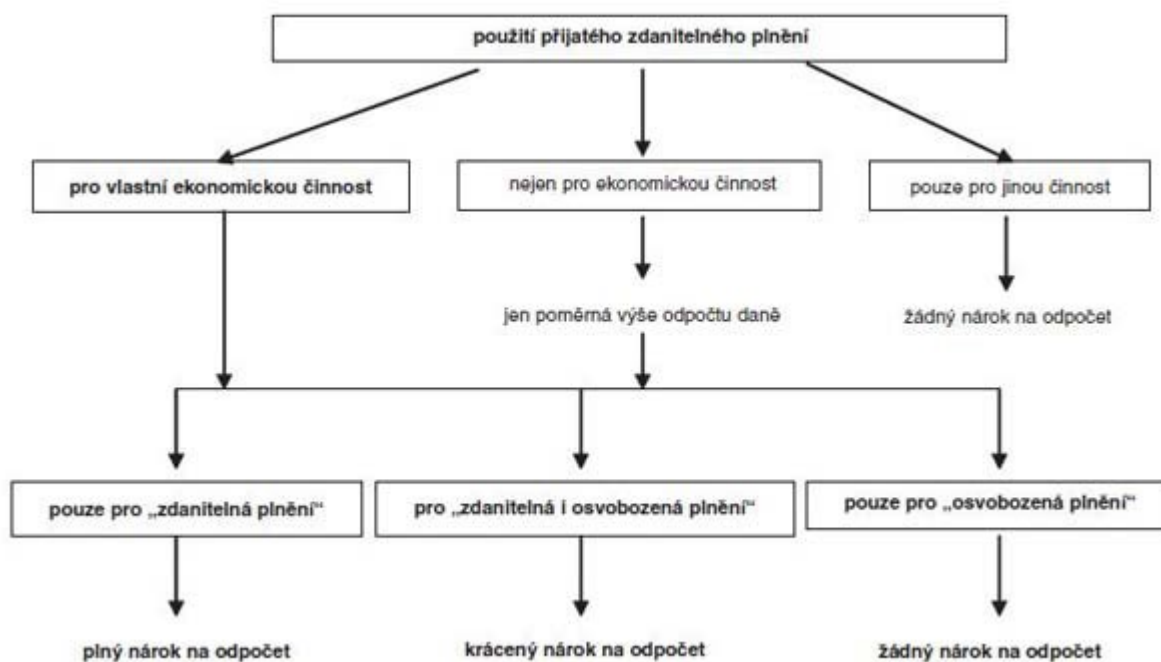
- plátce má nárok na odpočet daně v krácené výši, jestliže přijatá plnění použije jak k uskutečnění plnění, u kterých má plný nárok na odpočet daně, tak k uskutečnění plnění, u kterých nemá nárok na odpočet daně.

2.) plátce přijatá zdanitelná plnění použije pro ekonomickou činnost a současně i pro soukromé účely, tedy má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud by plátce uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, pak by byl povinen odvést daň na výstupu i z části použité pro soukromé účely,

3.) přijatá zdanitelná plnění nejsou použita v rámci ekonomické činnosti plátce, tudíž nevzniká nárok na odpočet daně.

4.) Kombinace poměrného a kráceného nároku na odpočet, např. pokud je auto využíváno pro ekonomickou činnost s nárokem a bez nároku na odpočet (§ 51 ZDPH) a zároveň také pro soukromé účely.

Obr. 3.1: Nárok na odpočet daně



Zdroj: (Děrgel, 2010)

Plátce má možnost uplatnit při registraci nárok na odpočet daně na vstupu u zboží a služeb pořízených 12 měsíců před registrací, pokud jsou zboží a služby k datu registrace součástí obchodního majetku plátce nebo součástí, odpisovaného nehmotného majetku, hmotného majetku, pozemků nebo zásob, které jsou již v obchodním majetku zahrnuty. Nárok na

odpočet je možné uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za první zdaňovací období, samozřejmě pokud jsou také splněny obecné podmínky pro nárok na odpočet daně, již uvedené výše, včetně vlastnictví daňových dokladů nebo dokladů vystavených plátcem za zdanitelné plnění v částce, která je včetně daně.

V případě zrušení registrace má plátcem naopak povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, jenž je k datu zrušení registrace zahrnut v jeho obchodním majetku, a u kterého již uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část. Snížení nároku se provede v daňovém přiznání podaném za poslední zdaňovací období plátce. Částka, o niž se má provést snížení nároku na odpočet, neboli dodanění, se určí ustanovením pro úpravu odpočtu daně, kterému se věnují následující podkapitoly. U nedokončeného majetku vytvořeného vlastní činností, u úplat za zdanitelné plnění, která se do dne předcházejícímu dni zrušení registrace neuskutečnila a u zásob je částka snížení ve výši uplatněného odpočtu daně. Povinnost dodanění se netýká drobného majetku, tedy majetku, který k datu registrace není zásobou ani dlouhodobým majetkem.

3.1.2 Krácení odpočtu daně

Krácení odpočtu daně upravuje § 76 ZDPH. Krácení se týká zejména přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita jak k plnění s nárokem na odpočet daně, tak k plnění bez nároku na odpočet daně. Odpočet daně v krácené výši se pak vypočítá jako součin daně na vstupu u krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Koeficient se vypočte jako procentní podíl, v jehož:

- čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně, tedy součet základů daně,
- ve jmenovateli celkový součet hodnot čitatele a součet hodnot uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Obr. 3.2: Krácení odpočtu daně

$$\text{Krácený odpočet} = \text{Daň na vstupu u krácených plnění za zdaňovací období} \times \text{Koeficient}$$
$$\text{Koeficient} = \frac{\text{Uskutečněná „nároková“ plnění, vyjma těch, která nejsou předmětem DPH}}{\text{Číselník + Uskutečněná „nenároková“ plnění}}$$

Zdroj: (Děrgel, 2010)

Do součtu částek bez daně za uskutečněná plnění daně se započítávají také přijaté úplaty, pokud z těchto přijatých úplat plátcí vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečněné plnění. Naopak se do tohoto výpočtu nezahrnuje prodej hmotného majetku, pokud tento majetek plátce využíval ke své ekonomické činnosti. Dále se do výpočtu nezahrnuje výčet plnění uvedených v § 13 odst. 4, ZDPH a poskytnutí finančních služeb, dodání nemovité věci a nájem nemovité věci, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně. Vypočtený koeficient se pak zaokrouhlí na celé procento nahoru. Pokud je hodnota ve jmenovateli vypočteného koeficientu kladné číslo a hodnota v jeho čitateli nula nebo záporné číslo, je koeficient 0 %. Jestliže je hodnota ve jmenovateli tohoto podílu nula nebo záporné číslo a hodnota v jeho čitateli nula nebo kladné číslo, je koeficient 100 %. Je-li koeficient roven nebo vyšší než 95 %, plátce může uplatnit nárok v plné výši.

Pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku plátce použije koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně. Jeho hodnota se v průběhu kalendářního roku nemění, má formu zálohy. Jestliže koeficient neexistuje, pak stanoví výši tohoto koeficientu plátce kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku je nutné provést tzv. vypořádání nároku na odpočet daně u kráceného plnění pro všechna zdaňovací období v tomto roce. Vypořádání bude zachyceno v daňovém přiznání (dále jen „DAP“) za poslední zdaňovací období běžného roku a vypočte se jako rozdíl mezi zjištěným nárokem na odpočet za celý kalendářní rok a součtem uplatněných nároků v jednotlivých zdaňovacích obdobích, kdy nárok na odpočet za celý kalendářní rok se určí jako součin daně na vstupu u krácených plnění v daném roce a koeficientu pro běžný rok tzv. vypořádacího koeficientu. Obdobně se postupuje v případě zrušení registrace, kdy vypořádacím obdobím je období od 1. ledna roku, ve kterém došlo ke zrušení registrace, do dne rozhodnutí o zrušení registrace.

Jestliže plátce uplatnil odpočet daně z poskytnuté úplaty před pořízením dlouhodobého majetku, u kterého má nárok na odpočet daně v krácené výši, v jiném roce, než ve kterém je po pořízení tohoto majetku nárok na odpočet daně oprávněn uplatnit, zahrne do částky vypořádání nároku na odpočet daně také rozdíl ve výši nároku na odpočet daně vyplývající z případného rozdílu mezi hodnotami vypořádacích koeficientů za příslušné roky. Stejně plátce postupuje i v případě uplatnění odpočtu daně u každého jednotlivého přijatého plnění, které se stalo součástí pořízeného dlouhodobého majetku.

3.1.3 Nárok na odpočet v poměrné výši

Podle § 75 ZDPH má plátce nárok na odpočet v poměrné výši, pokud použije přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti a zároveň pro účely s ní nesouvisející. Nárok na odpočet daně v poměrné výši odpovídá rozsahu použití pro ekonomickou činnost, kterou určí plátce podle skutečného použití, popř. kvalifikovaným odhadem.

Poměrná část nároku na odpočet se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (tzv. poměrný koeficient). Poměrný koeficient je procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.

Opět zde platí, že pokud se vypočtený poměrný koeficient liší oproti skutečnému využití o více než 10 %, je nutné odpočet daně opravit. U přijatých plnění, která byla použita pro ekonomickou i neekonomickou činnost, lze také uplatnit nárok na odpočet v plné výši. Část přijatých plnění odpovídající použití pro neekonomickou činnost se pak bude považovat za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Tento postup však nelze uplatnit v případě dlouhodobého majetku.

3.1.4 Vyrovnání odpočtu daně

Pokud plátce provede odpočet daně před použitím obchodního majetku a v rámci své ekonomické činnosti tento obchodní majetek použije pro jiné účely, než které plánoval při původním odpočtu daně, podléhá tento odpočet tzv. vyrovnání. V případě převodů staveb a jednotek, které nejsou dlouhodobým majetkem (tzn., že jsou předmětem ek. činnosti plátce,

tedy zásobou) a jsou od daně osvobozeny, se uplatňuje 3letá lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně. Plátce, který si u staveb a jednotek uplatnil nárok na odpočet daně, protože předpokládal, že při jejich následném převodu uplatní daň, a poté se po uplynutí 5leté lhůty rozhodl, že tento převod bude osvobozen od daně bez nároku na odpočet, bude povinen původně uplatněný nárok na odpočet daně vyrovnat, i když již došlo k uplynutí obecné 3leté lhůty pro uplatnění odpočtu daně.²⁸ Použitím pro jiné účely se rozumí případy, kdy plátce uplatnil původní odpočet daně:

- v plné výši a následně tento majetek použije k účelům, u kterých má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši nebo nárok na odpočet daně nemá;
- v krácené výši a následně tento majetek použije k účelům, u kterých nárok na odpočet daně nemá, nebo k účelům, u kterých má nárok na odpočet daně v plné výši.

Vyrovnání je plátce povinen (v případě zvýšení daňové povinnosti) nebo oprávněn provést (v případě snížení daňové povinnosti) za zdaňovací období, ve kterém příslušný majetek použil.

*S ohledem na krátkodobý charakter majetku, pro který se tento korekční mechanismus zavádí, se vyrovnání odpočtu daně uplatní pouze jednorázově při spotřebě tohoto majetku, popřípadě při jeho prvním použití, jiným způsobem, než které plátce zohlednil v okamžiku odpočtu daně.*²⁹

Institut „Vyrovnání odpočtu daně“ se dříve používal v souvislosti se změnou mezipoletního koeficientu o více než 10%. Od 1. 4. 2011 je tato úprava včleněna do Úpravy odpočtu daně (§ 78 ZDPH), kterým se zabývá následující podkapitola.

3.1.5 Úprava odpočtu daně

Při změnách použití dlouhodobého majetku je nutné provést úpravu odpočtu daně. Touto problematikou se zabývá § 78 – 78d a týká se pouze odpočtu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, popřípadě pozemků, které jsou z hlediska ZDPH dlouhodobým hmotným majetkem, a také technickým zhodnocením (dále jen „DM“), které se pro účely tohoto zákona považuje za samostatný majetek. Původní odpočet daně uplatněný u pořízeného DM podléhá úpravě, pokud:

²⁸ Galočík a Paikert (2016).

²⁹ Galočík, Paikert (2016).

- v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu využití tohoto majetku (§ 78 odst. 4 ZDPH);
- došlo ke změně poměru využití na ekonomickou a neekonomickou činnost
- došlo ke změně poměru využití na plnění s nárokem a bez nároku na odpočet daně
 - *úprava odpočtu daně se provede*
 - pokud rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet je vyšší jak 10 % a v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, kdy dojde ke změně využití.
 - ve lhůtě 10 let u nemovitých věcí
 - ve lhůtě 5 let u ostatního DM
 - dojde-li u DM ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně k uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby vynásobíme vzorec proměnnou Z (počet let zbývajících do konce lhůty pro úpravu daně, včetně roku ve kterém je úprava provedena)

Částka úpravy odpočtu se vypočítá jako podíl, v jehož jmenovateli je číslo 5 nebo 10 (sleduje se 5leté a 10leté období) a v čitateli je součin tří hodnot, a to:

- daně na vstupu u pořízeného majetku,
- rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně ke dni provedení úpravy (UNO1) odpočtu daně a ukazatelem nároku na odpočet daně buď ke dni pořízení majetku, nebo ke dni provedení poslední předchozí úpravy (UNO2),
- počtem let zbývajících do konce 5letého či 10letého sledovaného období (Z), přičemž se započítává i rok, ve kterém je úprava provedena.

(3.1.)

$$\text{úprava odpočtu} = \frac{\text{daň na vstupu} \cdot (UNO1 - UNO2)}{10 \text{ nebo } 5} \cdot Z$$

Takovouto úpravu provede plátce za kalendářní rok v DAP, za poslední zdaňovací období roku, v němž ke změně účelu došlo a vznikne mu tak buď povinnost snížit dříve uplatněný nárok na odpočet daně, nebo možnost jej zvýšit.

3.1.6 Zdaňovací období a daňové přiznání

Přiznání k DPH je každý plátce povinen podat a zaplatit vždy do 25. dne od konce zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Zdaňovacím obdobím je zde myšlen

kalendářní měsíc. Výjimku zde tvoří plátcí, kteří za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřekročili obrat 10 mil. Kč a zároveň nejsou nespolehlivými plátcí³⁰ nebo skupinou. V takovémto případě se zdaňovacím obdobím stává kalendářní čtvrtletí. Pokud vznikne nadměrný odpočet, dle § 105 ZDPH bude finančním úřadem daň vrácena do 30 dnů od jeho vyměření. V případě pochybností o správnosti nároku na odpočet, je finanční úřad oprávněn zahájit postup k jejich odstranění, popřípadě daňovou kontrolu. Od roku 2016 je povinnost přiznání k DPH podávat elektronicky prostřednictvím daňového portálu. K elektronickému podání je zapotřebí datové schránky nebo elektronického podpisu. Pokud plátce nemá datovou schránku ani elektronický podpis, může podání vyplnit on-line a na závěr musí vytisknout potvrzení o odeslání a do pěti dní ho doručit na finanční úřad.

DAP se skládá ze tří oddílů:

oddíl A – základní údaje o plátcí DPH,

oddíl B – prohlášení o pravdivosti a úplnosti údajů a identifikaci zpracovatele a podatele
přiznání,

oddíl C – část, v rámci které se vypočítá vlastní daňová povinnost plátce, popřípadě nadměrný odpočet.

³⁰ nespolehlivého plátce definuje ZDPH jako plátce, který závažně porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně. Seznam nespolehlivých plátců je zveřejněn Ministerstvem financí v registru plátců DPH

3.2 Registrace a zrušení registrace z pohledu irského ZDPH

V případě dodávek ve státě a pořízení zboží uvnitř EU, je registrace povinná, pokud jsou překročeny určité hodnoty obratu nebo by mohly být překročeny v jakémkoli dvanáctiměsíčním období. Nicméně je třeba vzít na vědomí, že ve vztahu k Prodeji na dálku, jsou limity pro registraci měřeny za kalendářní rok. Základní limity obratu pro registraci k DPH uvádí následující tabulka:

Tab. 3.1 Limity pro povinnou registraci

Goods ¹	Services ²	ICAs ³	Distance Sales ⁴	Foreign Traders ⁵	Received Services ⁶
75 000 €	37 500 €	41 000 €	35 000 €	0 €	0 €

1. Zatímco obecné hranice obratu pro dodání zboží je € 75 000, osoby poskytující zboží podléhajícího snížené nebo základní sazbě, které bylo vyrobeno nebo vyprodukováno materiálů podléhajících nulové sazbě, se musí zaregistrovat, pokud je jejich celkový obrat € 37 500 nebo více.
2. Zatímco obecný limit obratu pro poskytování služeb je € 37 500, pro osoby, které dodávají zboží i služby, kde 90% nebo více z obratu je odvozeno od dodání zboží (jiné než z druhu uvedeného v předchozím odstavci) použije se limit stejný jako pro zboží.
3. pořízení zboží uvnitř EU pro obchodní účely osobou usazenou v tuzemsku
4. prodej zboží na dálku³¹ zahraničním obchodníkem neregistrovaným zákazníkům v tuzemsku
5. Osoby, které nejsou rezidenty Irska, ale dodávají zboží a služby se zde musí registrovat, bez ohledu na úroveň obratu.
6. Osoby přijímající služby ze zahraničí za účelem podnikání ve státě, se musí rovněž zaregistrovat bez ohledu na výši obratu. Jedná se o období české identifikované osoby.

Obchodníci ze třetích zemí poskytující elektronické služby soukromým spotřebitelům v tuzemsku jsou povinni se zaregistrovat k DPH bez ohledu na výši obratu. Nicméně, je zde k

³¹ K prodeji na dálku v EU dochází, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno pro dodavatele nebo na jeho účet dodavatele v jednom členském státě EU, osobě v jiném členském státě EU, která není registrována k DPH. To zahrnuje zásilkového prodeje, telefonicky objednané zboží nebo tele-prodeje a zboží objednané přes internet.

dispozici volitelný program, který uvádí, že dodavatel se může zaregistrovat pouze v jednom z členských států EU a tam bude DPH odvádět.

OPD se sídlem v tuzemsku se může rozhodnout registrovat k DPH dobrovolně, pokud nepřekračuje výše uvedené limity pro registraci. Osoba, která se rozhodla přihlásit se k DPH dobrovolně, může zrušit svou registraci po dohodě s příslušným Finančním úřadem.

Služby přijaté ze zahraničí jsou zdanitelné v místě, kde byly poskytnuty, žádný limit pro registraci se zde neuplatňuje a všechny tyto služby podléhají DPH (obdobu české identifikované osoby). Limity obrátů pro povinnou registraci uvedené výše se nevztahují na osoby, které nejsou usazeny v tuzemsku. Osoby, které neuskutečňují žádná zdanitelná plnění v tuzemsku, nejsou povinny ani oprávněny se registrovat k DPH. Na zdanitelná plnění týkající se dlouhodobého majetku se obracejí limity pro registraci nevztahují.

3.2.1 Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace

Podobně jako v ČR je možné nárokovat zaplacené DPH na vstupu u zboží a služeb nakoupených před registrací. Obecně platí, že lze získat zpět takto zaplacenou daň u zboží nakoupeného 4 roky před registrací a u služeb to je 6 měsíců. Každá OPD ve lhůtě 30 dnů počínaje dnem, kdy byl překročen limit pro registraci, se stává plátcem a je povinna předložit písemně finančního úřadu přihlášku pro registraci k DPH. Oproti tomu osoba, jejíž obrát klesl pod příslušný zákonem stanovený limit obrátu, se může rozhodnout pro zrušení registrace. V případě zrušení registrace, je OPD povinna vrátit případný odpočet daně:

- za zdaňovací období, v němž nabyla dobrovolná registrace k DPH účinnosti nebo
- tři roky před datem podání žádosti o zrušení, podle toho, která hodnota je menší

Daň, která musí být vrácena příslušnému fin. úřadu při zrušení registrace, se vypočte následovně:

$$(A + B) - C \qquad \text{vzorec (3.2)}$$

A - Je částka daně vrácená osobě za období, v němž nabyla dobrovolná registrace účinnosti ve vztahu k dani splatné nebo odvedené za dodání zboží nebo služeb

B - Je daňově odpočitatelná částka, pokud jde o pořízení zboží uvnitř EU uskutečněných touto osobou v průběhu tohoto období

C – je celková zaplacená výše daně (pokud existuje) OPD ve vztahu k dodání zboží nebo poskytnutých služeb touto osobou ve stejném období

OPD, která ukončuje svou ekonomickou činnost, by měla oznámit tuto skutečnost svému příslušnému fin. úřadu, aby registrační číslo mohlo být zrušeno okamžitě. Pokud by ke zrušení nedošlo, zálohy DPH budou i nadále automaticky požadovány. Finanční úřad je oprávněn také zrušit registraci k DPH plátcí, pokud byl registrován chybně, nebo přestal být OPD.

V Irsku existují speciální režimy, které nabízí určité zjednodušení při účtování DPH. Mohou je využívat jen ty OPD, které splňují stanovené podmínky. Jedná se např. o tyto:

Zero-rating scheme for qualifying businesses (paragraph 56) – Tento režim stanoví, že plátce, jehož roční obrat z více než 75% tvoří vývoz nebo dodávky zboží uvnitř EU (osvobozená plnění s nárokem na odpočet), může požádat, aby většina zboží a služeb, které jim dodává, byla v nulové sazbě DPH. Nákupy a dovoz uvnitř EU od těchto dodavatelů bude také s nulovou sazbou.

Retail export scheme (paragraph 58) – režim pro export maloobchodů

Capitalgoodsscheme (paragraph 64) – informace pro správné vyplnění DAP v rámci ročního zúčtování (viz dále),

Marginscheme — taxabledealers (paragraph 87) – zvláštní opatření pro zdanění dodání zboží se ziskovou přírážkou

Marginscheme — travelagents (paragraph 88) – řeší nakoupené služby poskytované cestovní kanceláří turistům

Marginscheme — auctioneers (paragraph 89) - zvláštní opatření pro zdanění dodání aukčního režimu pro zboží

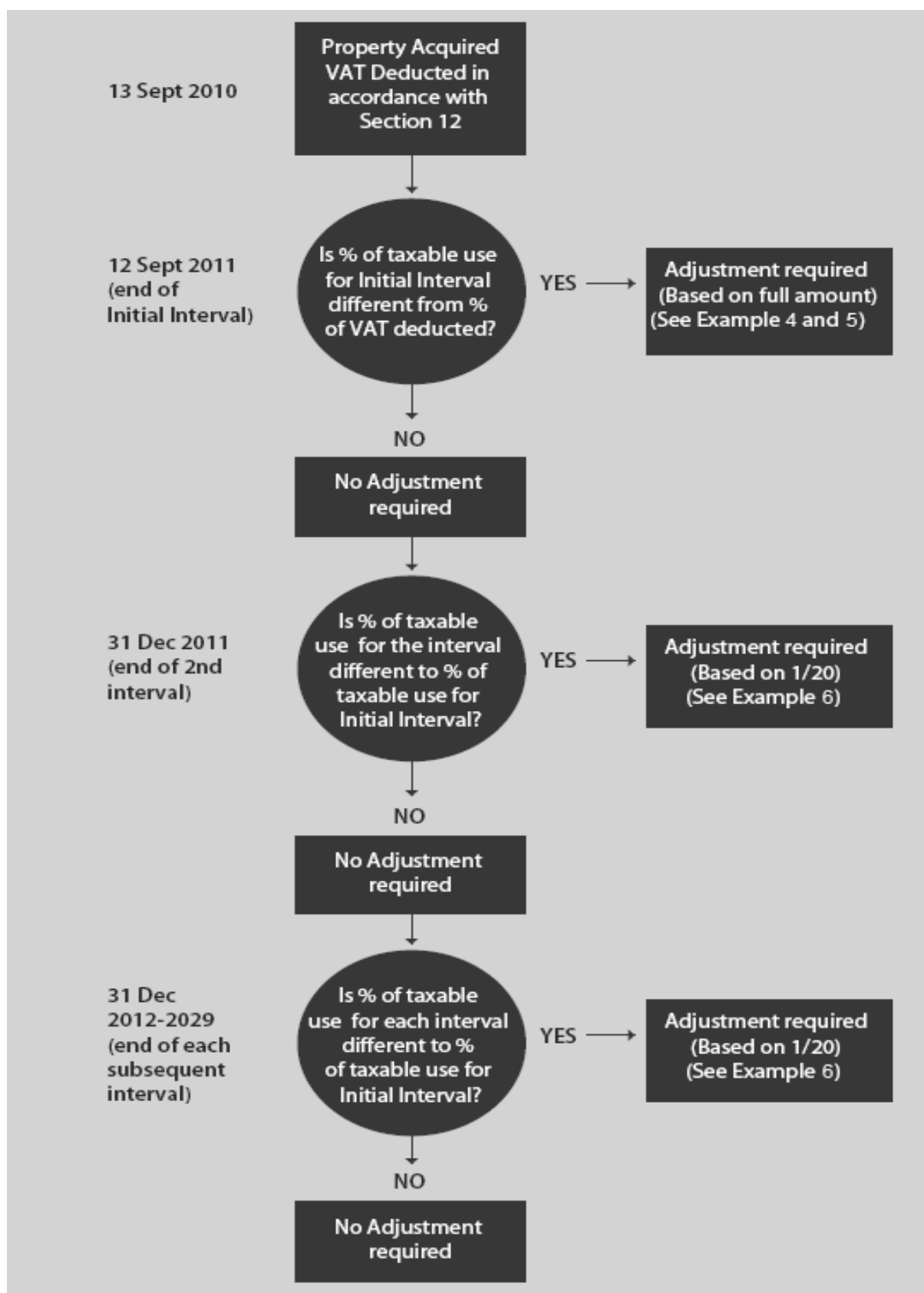
Electronic servicesscheme (paragraph 91) - zvláštní opatření pro zdanění elektronicky poskytovaných služeb uvedených v člancích 358 až 369 směrnice o DPH.

3.2.2 Capital goods scheme

Capital goods scheme (dále jen „CGS“) se zabývá případy, kdy OPD používá přijatá plnění částečně ke zdanitelným plněním a částečně k osvobozeným plněním (nebo pro soukromé účely), tudíž nemůže nárokovat DPH na vstupu v plné výši. DPH vynaložené na pořízení nebo vytvoření majetku je odpočitatelná v souladu s běžnými předpisy týkající se nároku na odpočet. Osoba, která se vykonává pouze plně zdanitelnou ekonomickou činností, má nárok na odpočet celé DPH účtované při pořízení nebo vytvoření dlouhodobého majetku, který používá k podnikání. Sledovaným obdobím je pro tyto účely 12 po sobě jdoucích měsíců a srovnává se vždy první rok užívání s roky následujícími. Roční úpravy budou odrážet rozdíl mezi použitím v prvních dvanácti měsících a použití v roce zkoumání. V konečném důsledku podíl odpočtené DPH v návaznosti na všechny roční úpravy bude odrážet skutečné využití majetku v průběhu opravného období nebo DPH životnost majetku (VAT-life). DPH životnost majetku se skládá z dvaceti intervalů, kde jeden interval tvoří 12 měsíců. V případě rekonstrukce a modernizace se DPH životnost skládá z deseti intervalů.

Schéma 3.3 popisuje, jak systém funguje. Předpokládá se, že dlouhodobý majetek je pořízen 1. července 2008 nebo později s tím, že majetek není osvobozen od DPH. OPD používá majetek k ekonomické činnosti a její účetní období končí 31. prosince. Data, kdy každý interval končí, jsou uvedena a vysvětlena níže. Schéma 3.3 může být použito jako jednoduchý návod pro určení, zda je či není na konci každého intervalu nutná úprava během "období úpravy".

Obr. 3.3: Úprava odpočtu daně



Zdroj: Irish Tax and Customs (2016)

CSG se nevztahuje na OPD, která pořídila nemovitost osvobozenou od DPH. Rovněž se nevztahuje na osoby, které nevykonávají ekonomickou činnost nebo OPD, která pořizuje nebo vytváří dlouhodobý majetek pro účely nesouvisející s podnikáním. U dlouhodobého majetku pořízeného nebo vytvořeného po 1. červenci 2008 tento režim stanoví, že ve většině případů bude každý dlouhodobý majetek mít DPH životnost nebo období úpravy v délce dvaceti intervalů. Během tohoto období je nutné provádět úpravy odpočtu DPH. Poté, co toto období uplyne, nejsou již žádné další povinnosti vyplývající z CSG vyžadovány. V případě rekonstrukce se období zkracuje na deset intervalů. Níže uvedená tabulka je příkladem rozdělení jednotlivých období do intervalů, důležitými intervaly jsou zejména první a druhý interval. Ostatní intervaly (3-20) irský zákon o DPH označuje jako následné intervaly (subsequent intervals).

Tabulka 3.2: Intervaly

Interval	Začátek	Konec
1	13/09/2010	12/09/2011
2	13/09/2011	31/12/2011
3	01/01/2012	31/12/2012
4	01/01/2013	31/12/2013
5	01/01/2014	31/12/2014
...
...
...
17	01/01/2026	31/12/2026
18	01/01/2027	31/12/2027
19	01/01/2028	31/12/2028
20	01/01/2029	31/12/2029

Jak vyplývá z tabulky 3.2, počáteční interval pro dlouhodobý majetek se aplikuje na celé období dvanácti měsíců. Na konci tohoto období je vlastník povinen přezkoumat použití majetku ve smyslu zdanitelného nebo osvobozeného od daně. Toto procento zdanitelného použití bude obvykle snadno identifikovatelné vlastníkem, protože vychází přímo z užívání nemovitosti. Nicméně, v některých případech majetek může být použit jako sídlo firmy, která se zabývá různými činnostmi včetně osvobozených od daně. V těchto případech bude procento zdanitelného použití záviset na celkové skladbě zdanitelných a osvobozených

činností prováděných podnikání. V případě, že se procento zdanitelného užívání během prvního roku liší od procenta DPH odečteného, pak je nutná úprava.

Na konci druhého a každého dalšího intervalu by měl podnikatel přezkoumávat použití majetku ve smyslu DPH, ke kterému v tomto období došlo a porovnávat s použitím v prvním intervalu. Pokaždé pokud se procento použití liší od prvního intervalu, je nutná úprava. Srovnáváme tedy vždy s prvním intervalem.

Příklad 3.1: Výpočet nároku na odpočet:

Plátce koupí nemovitost dne 13. září 2010. Náklady na pořízení činí 10 000 000 € + DPH € 1 350 000 a odpočte si celou částku DPH na základě toho, že majetek hodlá použít výhradně pro činnosti s nárokem na odpočet. Na konci počátečního intervalu (12. září 2011) plátce zjistil, že použití dané nemovitosti během počátečního intervalu bylo z 80% na plnění s nárokem na odpočet. Jelikož si při pořízení odečetl celou DPH, je povinen nyní odpočet upravit. Účetní období končí 31.12.

$$\begin{aligned} \text{Poměrná část odpočtu} &= \text{DPH na vstupu} \cdot \text{poměrný koeficient} = € 1\,350\,000 \cdot 80\% \\ &= € 1\,080\,000. \end{aligned}$$

Tato suma představuje skutečný nárok na odpočet daně ve vztahu k majetku na základě použití v průběhu počátečního intervalu a je měřítkem odpočtu DPH pro zbývajících 19 intervalů. Úprava třeba na konci počátečního intervalu se vypočítá jako rozdíl mezi částkou DPH odečtené a "skutečným nárokem na odpočet" :

A - B (A = výše uplatněné daně při pořízení majetku, B = skutečný zjištěný nárok na odpočet podle skutečného využití majetku)

$$A - B = € 1\,350\,000 - € 1\,080\,000 = € 270\,000$$

Protože A je větší než B, vzniká daňová povinnost za zdaňovací období bezprostředně po skončení počátečního intervalu, kterým bude listopad / prosinec 2011. V následujících intervalech se bude postupovat následovně.

$$\text{Celková DPH} = € 1\,350\,000$$

$$\text{Základ daně pro interval} = € 67\,500 \text{ (€ 1\,350\,000 / 20).}$$

Skutečný nárok na odpočet = € 54 000 (€ 1 080 000 / 20)

2. Interval - žádná úprava

Ve druhém intervalu (který končí dne 31. 12. 2011) plátce uplatnil nárok na odpočet z 80%. Jelikož se jedná o stejný poměr jako v prvním intervalu, není nutná žádná úprava.

3., 4. a 5. interval - žádná úprava

Pro 3. (končící 31. 12. 2012), 4. (končící 31. 12. 2013) a 5. (končící 31. 12. 2014) interval byl skutečný nárok na odpočet ještě 80%, takže není nutná úprava.

6. a 7. Interval - změna zdaniitelného použití - DPH splatné při úpravě

Pro 6. (končící 31. 12. 2015) a 7. interval (končící 31. 12. 2016) je "poměr odpočitatelného použití" 70%, tedy úprava je nutná. Aby bylo možné provést úpravu, je plátce povinen vypočítat "odpočitatelnou částku" tohoto intervalu, která je skutečným nárokem na odpočet.

$$€ 67 500 \cdot 70\% = € 47 250$$

$$C - D = € 54 000 - € 47 250 = € 6 750$$

(C = Skutečný nárok na odpočet, D = odpočitatelná částka za 6. interval)

8. a 9. interval - není nutná žádná úprava

10. interval - změna zdaniitelného použití - odpočtu DPH na úpravu

Pro 10. interval (končící 31. 12. 2019), byl "poměr odpočitatelného použití" 95%.

$$€ 67 500 \cdot 95\% = € 64 125$$

$$C - D = 54 000 - 64 125 € = - € 10 125$$

D je větší než C o € 10 125, tudíž vzniká nadměrný odpočet v této výši ke konci tohoto zdaňovacího období, kterým je leden - únor 2020.

Tabulka 3.3: Skutečný nárok na odpočet

Interval	Odpočtená DPH €	Poměrný nárok na odp. v 1. intervalu €	Rozdíl €
1	1 350 000	1 080 000	270 000

Zdroj: Irish Tax and Customs (2016)

Základní daň = € 67 500 pro každý následující interval

Tabulka 3.4: Odpočet daně v následujících intervalech

Interval	Poměrný nárok na odpočet €	Skutečný nárok na odpočet €	úprava €
2	54 000	54 000	-
3	54 000	54 000	-
4	54 000	54 000	-
5	54 000	54 000	-
6	54 000	47 250	6 750
7	54 000	47 250	6 750
8	54 000	54 000	-
9	54 000	54 000	-
10	54 000	64 125	-10 125

Zdroj: Irish Tax and Customs (2016)

3.2.3 Zdaňovací období a daňové přiznání

Obecným pravidlem je, že plátce musí podat daňové přiznání do 23. dne měsíce (dříve byla lhůta do 19. dne měsíce, nyní je prodloužena) následujícího po konci zdaňovacího období (dvouměsíční zdaňovací období, tj. leden - únor, březen - duben a tak dále). Lhůta splatnosti je stejná jako lhůta pro podání. Daňové přiznání se podává bernímu úřadu, tzv. the Collector-General, společně s prohlášením, že údaje na něm uvedené jsou pravdivé a správné.

Plátci s roční daňovou povinností do € 3 000 může být povoleno, aby podal přiznání za šestiměsíční období, a plátci s daňovou povinností mezi € 3 001 a € 14 400 mohou zdaňovací období prodloužit až na 4 měsíce.

Kromě toho je také zapotřebí, aby plátci alespoň jednou ročně podali také Return Trading Details (RTD) Form. Jedná se o detailní přehled tržeb s ohledem na pohyby DPH. Většina plátců je povinna podávat přiznání k DPH elektronicky pomocí ROS služby (revenue online service). K zaznamenávání celkové hodnoty transakcí vykonaných plátcem za zdaňovací období, se používá tzv. VAT 3 Form, jenž je součástí ROS a obsahuje následující 4 oddíly, tzv. Boxy:

- T1 Box - DPH z prodeje: Tato částka je celková DPH účtovaná zákazníkům za zdaňovací období. Tento údaj by měl rovněž zahrnovat DPH na všechny pořízení zboží a služeb uvnitř EU.
- T2 - DPH z nákupů: celková DPH na nákup zboží a služby použitých k uskutečnění ekonomické činnosti.
- T3 – daňová povinnost: V případě, že suma plnění v T1 je větší než v T2
- T4 – nadměrný odpočet: V případě, že suma plnění v T2 je větší, než v T1

3.3 Registrace a zrušení registrace z pohledu norského ZDPH

Limity obratu pro povinnou registraci DPH V Norsku jsme si popsali již v kapitole 2. Jen pro připomenutí standardní limit je pouze 50 000 NOK (asi 152 000 Kč) za 12 po sobě jdoucích měsíců. Přihlášky pro registraci se podávají na Centrálním registru Koordinace pro podniky, tzv. „The Central Coordinating Register for Legal Entities (CCR)“. Registrační formulář se skládá z následujících částí:

Část 1 - Hlavička

Část 2 – Dodatek pro registraci k DPH.

Finanční úřad pak určí, zda jsou splněny podmínky pro registraci k DPH či nikoli (viz kapitola 2.4 Norský zákon o DPH). Jsou-li splněny podmínky pro registraci, bude plátcí poskytnuto registrační číslo (číslo organizace + písmena MVA). Nejsou-li splněny podmínky, registrace bude zamítnuta. Proti rozhodnutí o zamítnutí je možné se odvolat k ředitelství daní. Odvolání musí být podáno finančnímu úřadu, který předá záležitost ředitelství daní.

3.3.1 Odpočet daně

Osoby registrované k dani mají nárok na odpočet daně na vstupu. To platí i pro OPD, které jsou předběžně registrovány, a těch, kteří registrováni k DPH dobrovolně. Kromě toho, právo na odpočet se týká také registrovaných osob, které dodávají zboží a služby, jež spadají do působnosti zákona o DPH, ale jsou v nulové sazbě, pokud se jedná o vývoz. Podobně jako v ČR si OPD může uplatnit nárok na odpočet daně před registrací k DPH a to tak, že si podá retrospektivní přiznání k DPH. Podmínkou je, že nákupy přitom mají přímý význam pro podnikatelské činnosti, které jsou prováděny, a že doba trvání této investice byla kontinuální a ne příliš dlouhá (méně než rok). Druhou podmínkou je, že tyto nákupy nebyly ještě před registrací prodány.

Právo na odpočet DPH na vstupu platí v zásadě u zboží a služeb, které podléhají DPH a jsou určeny k uskutečňování ek. činnosti. Podmínkou je, že prodávající uvalil DPH na zboží či služby, které byly plátcem zakoupeny. U daně na vstupu, kterou není možné ověřit prodejním (daňovým) dokladem nelze uplatnit nárok na odpočet. Nárok na odpočet se nevztahuje na nákupy pro osobní potřebu nebo pro použití v podnikání mimo oblast

působnosti zákona o DPH, například z hotelového ubytování. Zákon o DPH rovněž obsahuje předpisy, které vylučují nárok na odpočet u některých výrobků a služeb, a to i pokud jsou použity pro ekonomické činnosti, které podléhají DPH. Patří mezi ně zejména:

- penze a platby v naturáliích pro podnikatele nebo zaměstnance podniku;
- provoz a práce na nemovitosti, která slouží pro bydlení, rekreaci, dovolenou (to se nevztahuje na výstavbu a údržbu závodních jídelen);
- požitky klientů atd., včetně služeb spojených s náklady na reprezentaci;
- dary převyšující určitou hodnotu, včetně těch, které jsou distribuovány pro účely reklamy;
- uměleckých děl a starožitností, pokud nejsou předmětem ek. činnosti
- nákup, údržbu, používání a provoz osobních vozidel. Nicméně DPH na vstupu je možné odečíst, je-li vozidlo používáno jako zboží, pronajímané vozidlo, nebo používané k přepravě lidí za úplatu.

3.3.2 Poměrný nárok na odpočet daně

Podobně jako u českého ZDHP, plátcí, kteří kromě ekonomické činnosti poskytují plnění, které nespadá do oblasti působnosti zákona o DPH, mají pouze poměrný nárok na odpočet daně. Základ pro poměrné rozdělení tvoří očekávané užívání zboží nebo služeb v době pořízení.

Pravidla poměrného odpočtu se nevztahují na pořízení zboží nebo přijetí služeb stejného typu jako ty, které podnik prodává. Například pokud počítačová firma kromě prodeje výpočetní techniky také provozuje kurzy ohledně používání takových zařízení, plný odpočet DPH na vstupu musí být proveden již při nákupu počítače. DPH na výstupu pak musí počítat s tím, že počítače budou používány pro kurzy.

3.3.3 Úprava odpočtu daně

Stejně jako u českého ZDHP, norský zákon stanovuje lhůtu 10 let pro nemovité věci a 5 let pro jiný dlouhodobý majetek, kdy je nutné sledovat užívání těchto aktiv. Ustanovení se vztahují k událostem, které se konají následně po pořízení dlouhodobého majetku.

Dlouhodobým majetkem se dle norského ZDHP rozumí:

- stroje, příslušenství a dalších provozní aktiva, jejichž náklady na pořízení činí nejméně 50 000 NOK včetně DPH; to se však nevztahuje na vozidla osvobozená od DPH (např. vozidla poháněná elektřinou)
- nemovitosti, které byla předmětem nové výstavby, rozšíření nebo přestavby, jejichž náklady na pořízení včetně DPH činí alespoň 100 000 NOK. Je-li uskutečněn více než jeden stavební projekt v daném roce, náklady na tyto projekty se sčítají. Na náklady na povoz, údržbu a opravu se tento režim úpravy DPH nevztahuje.

Úpravu odpočtu DPH je nutné provést i v případě prodeje dlouhodobého majetku, kdy dojde ke změně použití ve smyslu ztráty práva na odpočet DPH. To samé platí i při převodu podniku nebo části podniku, jelikož není předmětem DPH. Pokud je povinnost odpočtu převedena na nového majitele, úpravu lze opomenout. Nicméně, požár nebo demolice objektů nevede k úpravě. Žádná úprava nemusí být provedena i v případě, kdy podnikatel není osobou povinnou k DPH a stane se osobou povinnou k DPH v důsledku legislativní změny.

3.3.4 Zdaňovací období a daňové přiznání

Registrované osoby jsou povinny podávat přiznání a platit DPH za předepsaná dvouměsíční zdaňovací období.

- 1. období - leden / únor
- 2. období - březen / duben
- 3. období - květen / červen
- 4. období - červenec / srpen
- 5. období - září / říjen
- 6. období - listopad / prosinec

Přiznání k DPH se zasílají elektronicky na Norském portálu veřejné výkaznictví provozovaném Brønnøysund Register Centre a musí být předložena, i když je daňová povinnost v daném období nulová.

Lhůta pro podání a zaplacení daňového přiznání v Norsku je do jednoho měsíce a deseti dní po skončení každého období. Výjimkou je 3. období, kde je lhůta stanovena do 31. srpna. Pokud je přiznání k dani podáno prostřednictvím pošty, datum razítka nesmí překročit tuto lhůtu. Finanční úřad může udělit oprávnění k využívání alternativních období, pokud je to

nezbytné. Pokud daň na vstupu pravidelně přesáhne daň na výstupu o 25 procent nebo více, pak zdaňovací období může být rozděleno do 12 období. Pokud daň na vstupu pravidelně přesáhne daň na výstupu o 50 procent nebo více, může být uděleno povolení pro ještě kratší dobu.

Plátci s dodávkami pod 1 mil. NOK ročně mohou požádat o roční zdaňovací období. Žádost musí být zaslána finančnímu úřadu. Osoby registrované v oblasti zemědělství, lesnictví a rybolovu předloží taktéž roční přiznání k DPH. Uzávěrka pro podání ročního přiznání k DPH činí tři měsíce a deset dní po skončení kalendářního roku, tzn. do 10. března.

OPD a veřejné instituce, které nejsou registrovány k DPH a přijímají služby ze zahraničí, musí předložit čtvrtletní přiznání k DPH (každé tři měsíce). Přiznání k DPH nejsou podávána k období, ve kterých je částka DPH menší než 500 NOK. Uzávěrka pro podání a zaplacení čtvrtletních přiznání k DPH činí jeden měsíc a deset dní po skončení tříměsíčního období. V případě nadměrného odpočtu bude daň vrácena do 3 týdnů od podání DAP.

4 Praktická aplikace uplatňování DPH při registraci a zrušení registrace ve vybraných státech

Aplikace bude provedena na konkrétních příkladech za účelem následného porovnání a zhodnocení vzniklých rozdílů mezi vybranými státy. Zaměříme se na podnikající fyzickou osobu (dále jen „FO“), která zahájila svou činnost 1. ledna 2015. K její registraci dojde na základě vzniku příslušné zákonné povinnosti a ke zrušení registrace pak z důvodu ukončení podnikatelské činnosti. Registrace a zrušení registrace bude v souladu s legislativou platnou k roku 2016 a použití následujících let slouží pouze pro ilustraci. Příklady a částky jsou fiktivní, jde jen o znázornění výpočtů souvisejících s registrací a jejím zrušením.

4.1 Registrace k DPH

FO zahájila svou podnikatelskou činnost 1. ledna 2015. Datem zahájení podnikatelské činnosti povinnost registrace nevzniká a podnikatel se tedy nezaregistruje. Dodávky do jiného členského státu ani třetích zemí FO neuskutečňuje, jedná se pouze o tuzemská plnění. Z tohoto důvodu je důležité, aby FO sledovala svůj obrat. Následující tabulka ukazuje výši obratu v jednotlivých měsících. Předpokládejme, že 15 % hodnoty z uskutečněných plnění tvoří služby. Dne 21. ledna 2016 se podnikateli podařilo získat zakázku v hodnotě 250 000 Kč, v případě podnikání v Irsku – 12 500 EUR a v Norsku 20 000 NOK³². Dodávka zakázky se uskuteční 3. února 2016 (uskutečnění plnění).

³² Jedná se o stejný podnikatelský subjekt, který podniká za stejných předpokladů v ČR, Irsku a Norsku. Jelikož jsou ceny a podmínky pro podnikání v těchto zemích různé, nejsou zde použity kurzy přepočtu měn. Pro ilustraci tedy předpokládáme, že limit obratu pro povinnou registraci k DPH byl ve všech třech zemích překročen ve stejném měsíci.

Tabulka 4.1: Výše obrátů v jednotlivých obdobích

Období	Obrat v ČR (CZK)	Obrat v Irsku (EUR)	Obrat v Norsku (NOK)
Leden 2015	15 000	750	6 000
Únor 2015	30 000	1 500	200
Březen 2015	60 000	3 000	4 000
Duben 2015	220 000	11 000	8 000
Květen 2015	150 000	750	1 000
Červen 2015	10 000	500	1 000
Červenec 2015	40 000	2 000	600
Srpen 2015	50 000	2 500	2 000
Září 2015	30 000	1 500	2 000
Říjen 2015	90 000	4 500	3 000
Listopad 2015	20 000	1 000	8 000
Prosinec 2015	100 000	5 000	4 000
Leden 2016	150 000	1 500	5 000
Únor 2016	250 000	12 500	20 000
Leden 2015 – Prosinec 2015	665. 00	30 000	38 200
Únor 2015 – Leden 2016	800 000	30 750	37 200
Březen 2015 – Únor 2016	1 020 000	41 750	57 000
Březen 2015 – Únor 2016 v EUR³³	37 386	41 750	6 384

Zdroj: Vlastní zpracování.

³³ Použit průměrný kurz ČNB za rok 2015, kde 1 EUR = 27,283 CZK = 8,929 NOK. Slouží pouze pro srovnání.

Pro ilustraci si ještě uvedeme tabulka se stejnými hodnotami, přepočtenými na Kč.

Tab. 4.2: Výše obrátů v jednotlivých obdobích v Kč

Období	Obrat v ČR (Kč)	Obrat v Irsku (Kč)	Obrat v Norsku (Kč)
Leden 2015	15 000	20 280	17 040
Únor 2015	30 000	40 560	568
Březen 2015	60 000	81 120	11 360
Duben 2015	220 000	297 440	22 720
Květen 2015	150 000	20 280	2 840
Červen 2015	10 000	13 520	2 840
Červenec 2015	40 000	54 080	1 704
Srpen 2015	50 000	67 600	5 680
Září 2015	30 000	40 560	5 680
Říjen 2015	90 000	121 680	8 520
Listopad 2015	20 000	27 040	22 720
Prosinec 2015	100 000	135 200	11 360
Leden 2016	150 000	40 560	14 200
Únor 2016	250 000	338 000	56 800
Leden 2015 – Prosinec 2015	665. 00	811 200	108 488
Únor 2015 – Leden 2016	800 000	831 480	105 648
Březen 2015 – Únor 2016	1 020 000	1 128 920	161 880

Zdroj: Vlastní zpracování.

V ČR vzniká povinnost registrace k DPH, jestliže obrat v období 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců překročil hodnotu 1 000 000 Kč. Jak vyplývá z tabulky, k překročení této částky došlo v únoru 2016 (12 měsíců v období Březen 2015 – Únor 2016). Podnikatel je povinen podat přihlášku nejpozději do 15. března 2016 a plátcem se stává od **1. dubna 2016**.

Limit pro registraci k DPH v Irsku je v případě poskytování zboží 75 000 EUR, ale jestliže OPD poskytuje v rámci své ekonomické činnosti také služby, jenž tvoří více než 10% hodnoty obratu, pak se tento limit snižuje na polovinu, tedy 37 500 EUR. Tento limit je pro našeho podnikatele závazný, jelikož 15% z hodnoty jeho obratu tvoří služby. Sledovací období je stejné jako v ČR a k překročení limitu došlo také v únoru 2016. V Irsku se však, na rozdíl od české legislativy, podnikatel stává plátcem do 30 dnů od překročení obratu, tj. nejpozději od **4. března 2016**.

Pro Norsko platí jeden z nejnižších limitů pro registraci vůbec. Stejně jako v případě předchozích dvou zemí je sledovací období stanoveno na 12 po sobě jdoucích měsíců. Avšak lhůta, kdy se podnikatel musí registrovat je stanovena dnem překročení obratu. Jakmile je obrat překročen, podnikatel je povinen se registrovat bez zbytečného odkladu. Rovněž pokud je v době 3 týdnů před překročením limitu vysoce pravděpodobné, že limit bude překročen, může se podnikatel registrovat předběžně. Tato předběžná registrace ovšem není povinná, proto předpokládejme, že se podnikatel stane plátcem dnem překročení obratu 50 000 NOK, tedy **3. února 2016**.

Přestože ve všech zemích došlo k překročení obratu ke stejnému dni, tedy 3. března, podnikatel se stane plátcem v Irsku o 1 měsíc dříve, v Norsku pak dokonce o 2 měsíce dříve než v ČR. Z tabulky 4.1 také vidíme, že nejvyšší limit pro registraci má Irsko. V případě, kdy podnikatel poskytuje služby v hodnotě více než 10% obratu, je limit nižší a srovnatelný s ČR. Pokud by tomu tak nebylo, limit by byl $2 \times$ vyšší. V Norsku je tento limit přibližně $6 \times$ nižší než v ČR.

Tabulka 4.3: Vznik statusu plátce

Země	Plátcem ke dni
Norsko	3. února 2016
Irsko	4. března 2016
ČR	1. dubna 2016

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.1.1 Nákupy před registrací

Možnost uplatnit nárok na odpočet u nákupů uskutečněných před registrací se týká podnikání ve všech uvedených zemích. Důležitou podmínkou pro uplatnění odpočtu je existence daňových dokladů, kde je uvedeno DPH, tedy musí jít o nákupy od jiných plátců DPH. Následující tabulka obsahuje DPH na vstupu u nakoupeného zboží a služeb před registrací, které byly využity k ekonomické činnosti.

Tab. 4.4: Nákupy před registrací

Položka	DPH na vstupu			Datum pořízení
	V ČR (CZK)	Irsko (EUR)	Norsko (NOK)	
Zboží	8 000	3 000	4 000	4. 1. 2015
	65 000	250	300	3. 4. 2015
	25 000	1 250	1 500	22. 4. 2015
	42 500	5 500	6 000	30. 8. 2015
	12 000	x	X	17. 3. 2016
Služby	4 000	2 700	3 500	19. 5. 2015
	2 500	2 300	1 700	21. 11. 2015
Celkem	159 000	15 000	17 000	x

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dále podnikatel k datu registrace eviduje tyto položky:

- Výrobní linku v hodnotě 2 700 000 CZK bez daně, DPH je 576 000 CZK. V Irsku cena činí 100 000 EUR, DPH 23 000 EUR a v Norsku 875 000 NOK, DPH 218 750 NOK. Linka byla pořízena 1. 8. 2015,
- Zdvihací stroj pořízen za 120 000 CZK bez daně + DPH 25 200 CZK. V Irsku pořizovací cena činí 30 000 EUR + DPH 6 900 EUR, v Norsku pak 40 000 NOK + DPH 10 000 NOK. Pořízen byl 5. 1. 2015,

- Výrobní halu za 12 000 000 CZK + DPH 2 520 000 CZK, v Irsku 450 000 EUR + DPH 103 500 EUR a v Norsku za 4 000 000 NOK + DPH 1 000 000 NOK. Hala byla pořízena 9. 3. 2015,
- Administrativní budovu, která je z 30% využívána k vlastní ekonomické činnosti, a ze 70% je pronajata neplátcí DPH. Pořizovací cena je 15 000 000 CZK + DPH 3 150 000 CZK, v Irsku pak 520 000 EUR + DPH 119 600 EUR a v Norsku 5 000 000 NOK + DPH 1 250 000 NOK. Budova byla zakoupena 20. 11. 2015.

Pronájem budovy je osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně a to ve všech třech státech. Vzhledem k tomu, že je budova pronajímána neplátcí, nelze ani využít zákonné možnosti a podrobit nájem DPH na výstupu a uplatňovat tak nárok na odpočet. Přijatá zdanitelná plnění vztahující se k této budově tedy podléhají krácení daně. Ve všech třech zemích jsou tyto podmínky stejné.

4.1.2 Výpočet nároku na odpočet daně

Podle českého ZDPH má plátcce možnost uplatnit nárok na odpočet daně u zboží a služeb nakoupených 12 měsíců před registrací. Stejně tak to platí i v případě pořízení nemovité věci. Podnikatel je plátcem DPH je od 1. dubna 2016, tedy si může uplatnit nárok za období od 1. dubna 2015 do 31. března 2016. Do nároku na odpočet daně při registraci zahrne:

- **zboží** = 65 000 + 25 000 + 42 500 + 12 000 = **144 500 CZK** (Zboží ze 4. ledna je vyloučeno, jelikož bylo pořízeno v období přesahující 12 měsíců),
- **služby** = 4 000 + 2 500 = **6 500 CZK**,
- **výrobní linka** = **576 000 CZK**,
- **administrativní budova** = $3\,150\,000 \times 0,3 = 945\,000$ **CZK**, jde o krácené plnění, tedy nárok na odpočet musí být vynásoben tzv. krátcím koeficientem, který odpovídá 30% využití budovy.

Celková výše nároku na odpočet činí **1 672 000 CZK**. Tento nárok je možné uplatnit nejdříve v rámci prvního DAP. V ČR je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. DAP se podá tedy nejpozději do 25. května 2016 a v souvislosti s registrací podnikatel vyplní tyto řádky:

- ř. 45 Korekce odpočtů daně podle § 75, 77 a 79 – ve sloupci „V plné výši“ uvede částku 727 000 CZK. Z celkového nároku na odpočet se vyloučí krácené plnění.

To se uvede do sloupce „Krácený odpočet“, jako celkové fakturované DPH u adm. budovy, tedy 3 150 000 CZK,

- ř. 46 Odpočet daně celkem – je součtovým řádkem všech nároků na odpočet, do něhož se promítne i ř. 45,
- ř. 52 Část odpočtu v krácené výši – do pole „Koeficient“ se uvede 0,3 a do pole „Odpočet“ pak 945 000 CZK,
- ř. 63 Odpočet daně – hodnota ř. 45 (pouze sloupec „V plné výši“) + ř. 52 „Odpočet“.

V případě podnikání v Irsku je možné požádat o vrácení DPH na vstupu u zboží nakoupeného 4 roky před registrací, v případě služeb lhůta činí 6 měsíců. Zbožím se dle Irské legislativy rozumí obecně dlouhodobá aktiva, tedy jak movitý, tak nemovitý majetek. Dále kategorii zboží Irský ZDPH nijak nespecifikuje. V našem případě splňuje podmínku pořízení 4 roky před registrací všechen dlouhodobý majetek. Proto bude do výpočtu nároku na odpočet DPH zahrnut všechen v plné výši, až na budovu, kde jde o krácené plnění, a výpočet nároku bude stejný jako v případě ČR ($0,3 \times \text{DPH}$). Zahrnuté budou tyto položky:

- **zboží (dlouhodobá aktiva)** = 10 000 EUR (zboží) + 133 400 EUR (dlouhodobý majetek) = **143 400 EUR**
- **služby** = **2 300 EUR** (ze služeb se vyloučí ta, která byla přijata v květnu 2015, jelikož nesplňuje podmínku 6 měsíců před registrací)
- **Krácený odpočet u administrativní budovy** = $119\,600 \times 0,3 = \mathbf{35\,880\,EUR}$

Celkem může podnikatel v Irsku při registraci uplatnit nárok na odpočet DPH ve výši **181 580 EUR**. Tento nárok se objeví v DAP podaném za 2. zdaňovací období, kterým je v Irsku březen - duben. Jelikož celkový nárok na odpočet přesahuje hranici 14 400 EUR, bude podnikatel zařazen do skupiny s dvoutměsíčním zdaňovacím obdobím. DAP musí podat do 23. dne měsíce následujícího po konci zdaňovacího období, tedy do 23. května 2016. Podat příznání je možné pouze elektronicky a to registrací do ROS (revenue online service), kde je možné vyplnit VAT 3 form. Částka 181 580 EUR se objeví v boxu T4 – nadměrný odpočet.

Zásadním rozdílem v porovnání s ČR je zde v počtu měsíců před registrací, kdy je možné uznat odpočet DPH. Zatímco v případě služeb je v ČR lhůta sjednocena se zbožím na 12 měsíců, v Irsku je lhůta pro služby kratší o 6 měsíců, ale u zboží je lhůta delší o celé 3 roky. Z uvedeného příkladu to lze vidět na případě zdvihacího stroje pořízeného 5. ledna 2015 a výrobní haly pořízené 9. března 2015 (více jak 12 měsíců před registrací v obou zemích).

Zatímco v ČR žádný odpočet pro tyto dvě položky nemůže být uplatněn, v Irsku ano. Jedná se o nezanedbatelné částky, a proto by na tom z pohledu irské legislativy byl podnikatel lépe. Samotný výpočet nároku na odpočet daně je pak v obou zemích stejný.

Dle norského ZDPH platí stejně jako pro ČR dvanácti měsíční lhůta pro uznání odpočtů před registrací k DPH. Rozdíl je však v datu, ke kterému se podnikatel stává plátcem. Zatímco v ČR je to 1. dubna 2016, v Norsku je plátcem téměř o 2 měsíce dříve, tedy 3. února 2016. To znamená, že období před registrací, za které si FO může uznat odpočty DPH, je v tomto případě od 3. února 2015 do 2. února 2016. Ve výpočtu nároku na odpočet se dle norského ZDPH zahrnou tyto položky:

- **zboží** = $300 + 1\,500 + 6\,000 = 7\,800$ NOK. Zboží zakoupené 4. ledna 2015 přesahuje lhůtu 12 měsíců, proto do výpočtu není zahrnuto.
- **služby** = $3\,500 + 1\,700 = 5\,200$ NOK
- **výrobní linka** = **218 750 NOK**
- **výrobní hala** = **1 000 000 NOK**
- **administrativní budova** = $1\,250\,000 \times 0,3 = 375\,000$ NOK.

Celkem podnikatel v Norsku uplatní odpočet daně ve výši **1 606 750 NOK**. Stejně jako tomu bylo v případě ČR a Polska, jelikož je administrativní budova pronajata neplátcí DPH, podléhá krácení odpočtu daně. DAP bude podáno za 1. dvouměsíční období leden – únor a to do 1 měsíce a 10 dní od skončení tohoto období, tedy do 10. března 2016 a to elektronicky na Norském portálu veřejné výkaznictví. Bohužel, dokud FO nemá účet na tomto portálu, není možné z těchto stránek získat formulář pro DAP. Pokud by plátcem uskutečňoval dodávky v hodnotě méně než 1 000 000 NOK ročně, může rovnou i požádat o roční zdaňovací období.

V porovnání s ČR opět vychází jako výhodnější varianta registrace v Norsku, ale pouze díky tomu, že zde dochází k registraci dnem překročením obrátu. Nicméně limit pro povinnou registraci je v Norsku velice nízký a tak ke splnění podmínek dojde mnohem pravděpodobněji a ve více případech než v ČR.

4.1.3 DAP za poslední zdaňovací období kalendářního roku

V souvislosti s registrací je nezbytné provést na konci příslušného roku vypořádání nároku na odpočet daně u toho majetku, na který se vypořádání vztahuje. Od data registrace v roce 2016 FO uskutečnila zdanitelná plnění v částce bez DPH 2 500 000 CZK, v Irsku 95 000 EUR a v Norsku 800 000 NOK³⁴. V této částce je zahrnut prodej dlouhodobého majetku v hodnotě 80 000 CZK, v případě Irska 3.000 EUR a Norska 30 000 NOK, to vše bez DPH. Hodnota uskutečněných osvobozených plnění činí 300.000 CZK (10 000 EUR, 110 000 NOK). Částka přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k administrativní budově je 150 000 CZK, DPH 31 500 CZK, v Irsku 5 200 EUR, DPH 1 196 EUR a v Norsku 50 000 NOK, DPH 12 500 NOK, nárokováno bylo 12 000 CZK (496 EUR, 3 500 NOK). Tato plnění jsou použita ke zdanitelným i k osvobozeným plněním.

Podle českého ZPDH je nezbytné provést vypořádání nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro zdanitelné a osvobozené plnění zároveň, a to za všechna zdaňovací období v kalendářním roce a to v rámci posledního DAP. Nejprve je potřeba vypočítat vypořádací koeficient, kterým se pak násobí příslušné DPH na vstupu:

$$\text{Vypořádací koeficient} = (2\,500\,000 - 80\,000) / (2\,500\,000 - 80\,000 + 300\,000) = 0,89$$

Nárok na odpočet daně u krácených plnění za celý rok, včetně pořízené administrativní budovy činí $0,89 \times (31\,500 + 3\,150\,000) = 2\,831\,535$ CZK. Uplatněný nárok byl 12 000 CZK a u administrativní budovy 945 000 CZK, tedy celkem 957 000 CZK. Výše vypořádání se pak vypočítá jako rozdíl nároku na odpočet u kráceného plnění a uplatněným nárokem:

$2\,831\,535 - 957\,000 = 1\,874\,535$ CZK. O tuto částku se zvýší původně uplatněný nárok na odpočet.

Vzhledem k registraci by se také měla provést úprava odpočtu daně dle § 78 českého ZDPH. Ta se provádí u dlouhodobého hmotného majetku, pokud v průběhu sledovaného období dojde ke změně ve využití majetku ke zdanitelným účelům. V příp. registrace ke změně ve využití dochází, a to z 0 % na 100 % využití ke zdanitelným účelům.

³⁴ Vzhledem k tomu, že v Norsku nebyl překročen obrát 1.000.000 NOK, může plátce požádat o roční DAP

- Výrobní linka: $\text{úprava odpočtu} = \frac{576\,000 \cdot (1 - 0)}{5} \cdot 5 = 576\,000 \text{ CZK}$
- Administrativní budova: $\frac{3\,150\,000 \cdot (0,3 - 0)}{10} \cdot 10 = 945\,000 \text{ CZK}$ ³⁵

V tomto případě je výpočet úpravy odpočtu jen názorný, jelikož k žádné úpravě nedojde a uplatněný nárok je stejný jako nejvyšší možný nárok na odpočet. V závorce je pak uveden rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně, který splňuje podmínku pro provedení úpravy, neboť je větší než 10 %. Ze zákona je možné uplatnit odpočet u majetku pořízeného 12 měsíců před registrací, a pokud by pořízený majetek byl již dříve odpočítáván a v čitateli byl počet zbývajících let méně než 5, pak by ve skutečnosti nebylo možné uplatnit odpočet daně v plné výši.

V případě podnikání v Irsku se postupuje podle Capital goods scheme, kde ceny pořízení majetku nehrají roli. Sleduje se změna účelu ve využití majetku vymezeného v tomto režimu a to po dobu 20 případně 10 intervalů (v případě rekonstrukce), přičemž první interval začíná datem pořízení majetku a končí dnem před začátkem daňového roku. Pokud podnikatel daný majetek používá pouze ke zdanitelným účelům, nepodléhá tento majetek dle irského ZDPH žádné úpravě. Úprava se použije pouze, pokud dojde ke změně použití majetku.

U přijatých zdanitelných plnění, která podnikatel použije ke zdanitelným, ale také k osvobozeným plněním, je povinen provést na konci daňového roku úpravu. Nárok na odpočet se vypočítá jako určité procento z DPH na vstupu. Standardně se toto procento vypočítá stejně jako vypořádací koeficient dle českého ZDPH. Nárok na odpočet je po dosažení konkrétních údajů vypočítán následovně:

$(95\,000 - 3\,000) / (95\,000 - 3\,000 + 10\,000) = 0,9 \times (496 + 119\,600) = \mathbf{108\,086,4 \text{ EUR.}}$
 Nárokováno bylo 36 376 EUR, tedy $108\,086,4 - 36\,376 = \mathbf{71\,710,4 \text{ EUR}}$, což je částka, o kterou bude nárok na odpočet navýšen.

Úprava odpočtu u dlouhodobého majetku vzhledem ke změně v jeho využití by byla shodná jako v případě ČR, jelikož žádná změna v nároku na odpočet by nenastala. Jestliže by v následujících letech došlo ke změně ve využití majetku, pak by bylo nutné provést na konci daňového roku úpravu původně nárokováného odpočtu. Úpravu si uvedeme na následujícím příkladě:

³⁵ Výpočet proveden podle vzorce (3.1)

Administrativní budova byla pořízena 20. 11. 2015 za částku 520 000 EUR + DPH 119 600 EUR. Procento využití ke zdanitelným plněním je po celý první daňový rok 30 %, tedy naši základnu tvoří 35 880 EUR. Jestliže by se v následujícím intervalu změnilo využití z 30 % na 50 %, pak by bylo nezbytné provést úpravu původně uplatněného odpočtu, která se provede oproti původně uplatněné základně 30 %. V následujícím roce by byla provedena jako součin celkového DPH na vstupu a rozdílu mezi novým procentem využití a původně uplatněným procentem využití. Součin se pak vydělí počtem intervalů, tedy číslem 20.

$$119\,600 \times (0,5 - 0,3) = 23\,920 \text{ EUR. D\acute{e}leno po\acute{c}tem interval\acute{u} } 23\,920 / 20 = \mathbf{1\,196 \text{ EUR.}}$$

Tato částka se zohlední v DAP podaném za zdaňovací období následujícím po skončení zdaňovacího období příslušného intervalu úprav (v našem případě byla úprava provedena za období 20. 11. 2015 – 19. 11. 2016, následujícím zdaňovacím obdobím, kdy se úprava promítne je leden – únor 2017). Základna pro odpočet zůstává po celou dobu dvaceti intervalů 30%, sledovány budou odchylky v jednotlivých intervalech. Základna by se měnila pouze tehdy, pokud by se celkové DPH na vstupu zvyšovalo, např. při výstavbě nové budovy. Následující tabulka je příkladem takovéto změny (uvedeno je pouze pro ilustraci prvních 5 intervalů z celkových 20).

Tab. 4.5: Změna základny v důsledku nové výstavby (v EUR)

Interval	DPH na vstupu	Využití v %	Nárok na odpočet podle % využití	Základna v %	DPH podléhající úpravě	Částka úpravy
1	40 000	30	12 000	30	X	X
2	32 000	52	16 120	30	40 000	440
3	25 000	32	8 000	39	72 000	-252
4	...	37	...	37	97 000	0
5	...	70	...	37	97 000	32 010

Zdroj: Vlastní zpracování.

Ke změně základny došlo na konci druhého intervalu. Základna se vypočítá jako podíl mezi celkovým nárokem na odpočet DPH podle % využití ke zdanitelným plněním a DPH

podléhající úpravě (DPH na vstupu), tedy $(12\,000 + 16\,120) / (40\,000 + 32\,000) \times 100\% = 39\%$. Stejný postup se uplatní na konci třetího intervalu $(12\,000 + 16\,120 + 8\,000) / (40\,000 + 32\,000 + 25\,000) \times 100\% = 36\,120 / 97\,000 \times 100\% = 37\%$. V následujících intervalech se již DPH na vstupu nezvyšuje, tudíž základna zůstává stejná. Záporná hodnota úpravy znamená snížení nároku na odpočet v této částce.

Dle norského ZDPH se za dlouhodobý majetek považují provozní aktiva, jejichž pořizovací hodnota je vyšší než 50 000 NOK. Z tohoto důvodu bude prodej dlouhodobého majetku v hodnotě 30 000 NOK z výpočtu vyřazen. Stejně jako u českého ZDPH je nutné sledovat poměr uskutečněných plnění s nárokem na odpočet a plnění bez nároku na odpočet za zdaňovací období v příslušném kalendářním roce. V souvislosti se změnami je nutno provést vypořádání:

$$\text{Vypořádací koeficient} = 800\,000 / (800\,000 + 110\,000) = \mathbf{0,88}$$

Nárok na odpočet daně u krácených plnění za celý rok, včetně pořízené administrativní budovy činí $0,88 \times (12\,500 + 1\,250\,000) = \mathbf{1\,111\,000\,NOK}$. Nutno poznamenat, že částka 12 500 se vztahuje k zdanitelným plněním na administrativní budově, jejíž náklady na pořízení činí 5 000 000 NOK. Pokud by hodnota součtu nákladů na pořízení a tohoto plnění byla nižší než 100 000 NOK bez DPH, pak by se dle norského ZDPH nejednalo o dlouhodobý majetek. Původně uplatněný nárok podnikatele v Norsku byl 3 500 NOK a u administrativní budovy 375 000 NOK, tedy celkem 378 500 NOK. Částka vypořádání se pak vypočítá jako rozdíl nároku na odpočet u kráceného plnění a uplatněným nárokem:

$1\,111\,000 - 378\,500 = \mathbf{732\,500\,NOK}$. O tuto částku se zvýší původně uplatněný nárok na odpočet.

Stejně jako u českého ZDPH je sledovací lhůta pro změnu ve využití dlouhodobého majetku 5 a 10 let. Jediný rozdíl je v hodnotě rozhodné pro určení dlouhodobého majetku. Jelikož uskutečněná plnění nepřesáhla částku 1 000 000 NOK, je výhodné na příslušném finančním úřadě podat žádost o roční zdaňovací období. Podnikatel se tak vyhne nadměrné administrativní zátěži.

4.1.4 Srovnání výsledků

Zatímco v ČR a Norsku je lhůta pro odpočet DPH na nákupy před registrací stanovena na 12 měsíců pro zboží i služby, v Irsku je stanovena zvlášť pro zboží (vč. dlouhodobého majetku) na celé 4 roky a zvlášť pro služby na 6 měsíců. Právě díky této lhůtě je Irsko z těchto tří států zemí, kde je nárok na odpočet před registrací nejvýhodnější. Jinak by tomu bylo v případě, kdy by např. většinu nákupů před registrací tvořily služby. Jak lze vidět na příkladech, zdvihací stroj pořízen 5. ledna 2015 a v případě ČR i výrobní hala pořízená 9. března 2015, nebudou zahrnuty do nároku na odpočet daně před registrací.

Norsko je na tom v porovnání s ČR o něco lépe, avšak pouze díky tomu, že podnikatel má zde povinnost registrovat se k dani ke dni překročení obratu, tedy bude plátcem téměř o 2 měsíce dříve. Limit pro registraci je v Norsku také nejnižší ze všech těchto tří zemí, proto je velmi pravděpodobné, že zde dojde ke splnění podmínek pro registraci mnohem dříve než v ČR a Irsku. Způsob výpočtu nároku na odpočet je pak víceméně stejný ve všech třech zemích. Jedinou odchylku tvoří prodej dlouhodobého majetku, který v případě Norska nebude zařazen do výpočtu vypořádacího koeficientu, jelikož nesplňuje definici dlouhodobého majetku dle norského ZDPH a nedosahuje hodnoty 50 000 NOK bez DPH.

4.2 Zrušení registrace a související úpravy

Jelikož výpočty související se zrušením registrace jsou velmi podobné předchozím výpočtům, pro lepší představu srovnání budou hodnoty přepočteny na CZK. Díky tomu bude možné vidět, ve které zemi je zrušení registrace relativně výhodnější. Aby bylo zjištěno, jestli byla překročena určitá hranice, použijeme pro přepočet EUR a NOK na CZK tyto kurzy³⁶:

- 1 NOK = 2,84 CZK
- 1 EUR = 27,04 CZK

Sazby DPH se v těchto zemích od roku 2015 nezměnily, pro následující roky tedy budou použity stejné sazby³⁷. Ve všech třech zemích lze zrušit registraci dobrovolně, jestliže jsou splněny zákonné podmínky a obrat za předcházejících 12 měsíců nepřekročil stanovený limit. Tento příklad nemá návaznost na předešlé příklady, pouze dlouhodobý majetek je vymezen shodně jako v případě registrace.

Podnikatel byl ve všech třech zemích zaregistrován k DPH 1. ledna 2015. Podnikatelská činnost byla ukončena a tudíž i registrace k DPH byla zrušena ke dni 28. února 2018. K tomuto datu má podnikatel ve svém obchodním majetku následující položky:

- zboží v hodnotě 45 000 CZK, pořízeno 9. října 2017 od plátce DPH,
- materiál v hodnotě 17 000 CZK, pořízený 2. února 2018 od neplátce DPH,
- výrobky v hodnotě 300 000 CZK vyrobeny na vlastní náklady,
- zdvihací stroj pořízen 5. ledna 2015 v částce 120 000 CZK,
- výrobní linka za 2 700 000 CZK, pořízeno 1. srpna 2015,
- výrobní hala pořízena 9. března 2015 za 12 000 000 CZK,
- administrativní budova používaná i k osvobozeným plněním v hodnotě 15 000 000 CZK pořízená 20. listopadu 2015.

Ve všech třech zemích vzniká povinnost ke dni zrušení registrace dodanit majetek evidovaný k datu zrušení registrace, jestliže byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet daně, popřípadě zkrácený nárok na odpočet. Nezbytnou podmínkou je existence daňových dokladů, kde je částka DPH uvedena. Podnikatel eviduje majetek v částkách bez DPH, tudíž i výše uvedené částky jsou bez daně.

³⁶ Uvedené kurzy jsou průměrnými kurzy ČNB za první čtvrtletí 2016

³⁷ Použity budou základní sazby. ČR 21%, Irsko 23%, Norsko 25%

4.2.1 Snížení nároku na odpočet v České republice

Podle § 106 odst. 1 písm. a) ZDPH je správce daně oprávněn zrušit registraci, pokud plátce přestane uskutečňovat ekonomickou činnost, a to bez ohledu na výši jeho obrátu za posledních 12 kalendářních měsíců. Na základě této skutečnosti dochází ke zrušení registrace dne 28. února 2018. U pořízených zásob částka snížení odpovídá uplatněnému odpočtu daně, u zásob vlastní výroby se snížení vypočítá z vlastních nákladů vynásobených sazbou DPH v %. U dlouhodobého majetku se postupuje podobným způsobem jako při úpravě odpočtu daně dle § 78 českého ZDPH.

Tabulka 4.6: Snížení nároku na odpočet daně v ČR

Položka	Výpočet	Částka snížení v CZK
Zboží	$45\,000 \cdot 0,21$	- 9 450
Výrobky	$300\,000 \cdot 0,21$	- 63 000
Zdvihací stroj	$\frac{25\,200 \cdot (0 - 1)}{5} \cdot 2 = - 10.080$	- 10 080
Výrobní linka	$\frac{567\,000 \cdot (0 - 1)}{5} \cdot 2$	- 226 800
Výrobní hala	$\frac{2\,520\,000 \cdot (0 - 1)}{10} \cdot 7$	- 1 764 000
Administrativní budova	$\frac{3\,150\,000 \cdot (0 - 0,3)}{10} \cdot 7$	- 661 500
Celkem		- 2 734 830

Zdroj: Vlastní zpracování.

Materiál je z výpočtu vyloučen, protože byl pořízen od neplátce.

Snížení nároku na odpočet podnikatel provede v rámci DAP podaném za poslední zdaňovací období. Celková částka snížení 2.734.830 CZK bude mít za následek buď zvýšení vlastní daňové povinnosti, nebo snížení nadměrného odpočtu.

4.2.2 Snížení nároku na odpočet v Irsku

Dle VAT Consolidation Act povinná zrušit registraci k DPH, jakmile přestane být OPD, k čemuž dochází v případě ukončení ekonomické činnosti. Registrace je zrušena k tomu datu, ke kterému vzniká povinnost ji zrušit, tedy 28. února 2018. Stejně jako v případě ČR musí být DPH dodaněno u aktiv, která jsou k datu zrušení registrace součástí obchodního majetku podnikatele. Výchozí částkou je přitom částka, kterou by podnik získal, kdyby v okamžiku zrušení registrace dané aktivum prodal. Pro účely srovnání jsou v tomto příkladu použity stejné částky jako v případě zrušení registrace v ČR.

Tabulka 4.7: Snížení nároku na odpočet daně v Irsku

Položka	Výpočet	Částka snížení v CZK
Zboží	$45\,000 \cdot 0,23$	- 10 350
Výrobky	$300\,000 \cdot 0,23$	- 69 000
Zdvihací stroj	$120\,000 \text{ (tj. 4 438 EUR)} \cdot 0,23 \cdot (0 - 1)$	- 27 600
Výrobní linka	$\frac{2\,700\,000 \text{ (tj. 99 852 EUR)} \cdot 0,23 \cdot (0 - 1)}{20} \cdot 17$	- 527 850
Výrobní hala	$\frac{12\,000\,000 \text{ (tj. 443 787 EUR)} \cdot 0,23 \cdot (0 - 1)}{20} \cdot 17$	- 2 346 000
Administrativní budova	$\frac{15\,000\,000 \text{ (tj. 554 734 EUR)} \cdot 0,23 \cdot (0 - 0,3)}{20} \cdot 17$	- 879 750
Celkem		- 3 860 550

Zdroj: Vlastní zpracování.

V porovnání s ČR je v Irsku snížení nároku na odpočet při zrušení registrace výrazně vyšší. Jedním z důvodů je délka sledovaného období. Zatímco v ČR se sleduje lhůta 10 let u nemovitostí a 5 let u ostatního dlouhodobého majetku, v Irsku je u nemovitého majetku lhůta 2 × delší. Vzhledem k tomu, že ke zrušení registrace došlo poměrně brzy, je nutné vrátit

uplatněné DPH za zbývajících 17 let. V případě 10letého období mohly být uplatněny částky větší a počet zbývajících let je jen 7.

4.2.3 Snížení nároku na odpočet v Norsku

Jakmile FO ukončí podnikatelskou činnost, přestane být dále registrována. Registrace tedy končí 28. února 2018. Aktiva, která byla k tomuto datu zařazena v obchodním majetku podnikatele, jsou v podstatě od 1. března 2018 využívána k soukromým účelům. Norský ZDPH je velmi podobný českému ZDPH. Pro účely zrušení registrace k DPH se liší pouze definicí dlouhodobého majetku.

Tabulka 4.8: Snížení nároku na odpočet daně v Norsku

Položka	Výpočet	Částka snížení v CZK
Zboží	$45\,000 \cdot 0,25$	- 11 250
Výrobky	$300\,000 \cdot 0,25$	- 75 000
Zdvihací stroj	$120\,000$ (tj. 42.254 NOK) $\cdot 0,25$	- 30 000
Výrobní linka	$\frac{2\,700\,000 \text{ (tj. } 950\,704 \text{ NOK)} \cdot 0,25 \cdot (0 - 1)}{5} \cdot 2$	- 270 000
Výrobní hala	$\frac{12\,000\,000 \text{ (tj. } 4\,225\,352 \text{ NOK)} \cdot 0,25 \cdot (0 - 1)}{10} \cdot 7$	- 2 100 000
Administrativní budova	$\frac{15\,000\,000 \text{ (tj. } 5\,281\,690 \text{ NOK)} \cdot 0,25 \cdot (0 - 0,3)}{10} \cdot 7$	- 787 500
Celkem		- 3 273 750

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pro účely odpočtu daně nebude zdvihací stroj zařazen jako dlouhodobý majetek, jelikož dle norského ZDPH nesplňuje podmínku hodnoty alespoň 50 000 NOK. Z tohoto důvodu se odečte celá částka DPH a nesleduje se žádné období. U položek, které tuto hranici překračují, se sleduje stejně 5leté období a u nemovitostí je toto období 10leté, tedy stejné jako podle českého ZDPH.

4.2.4 Srovnání výsledků

Nejmenší snížení nároku na odpočet při zrušení registrace s přehledem vychází v ČR a největší v Irsku. I když v Norsku je sazba daně nejvyšší, je zde stále menší snížení nároku na odpočet než v Irsku a to díky tomu, že v Irsku je sledovací lhůta využití majetku $2-4 \times$ delší než ve zbylých 2 zemích. Úroveň harmonizace daní v Evropské unii je vysoká a i když Norsko není členem EU, má k českému ZDPH poměrně blíže než Irský. Tyto závěry vyplývají z konkrétního fiktivního příkladu. Nicméně u jiného příkladu, který by zahrnoval odlišné postupy např. z důvodu překročení příslušné hranice pro vymezení dlouhodobého majetku apod., by mohla nejlepší situace nastat pro podnikatele v jiném státě.

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo podat ucelený pohled na problematiku při registraci a zrušení registrace k DPH v Česku, Irsku a Norsku. Především, jak správně uplatnit nárok na odpočet daně v případě, kdy se daný podnikatelský subjekt v průběhu výkonu své ekonomické činnosti zaregistruje k této dani, a jak správně stanovit výši daně při následném ukončení této činnosti nebo zrušení registrace a také srovnání případných odchylek týkající se této problematiky ve výše uvedených zemích.

Vzhledem k tomu, že ČR a Irsko jsou členskými státy EU, kde stupeň harmonizace DPH je dosti významný, je problematika registrace a zrušení registrace postavena na stejných základních podmínkách. I když Norsko členem EU není, lze o něm bez nadsázky mluvit jako o nejbližším partnerovi EU. O Norsku se hovoří jako o zemi, která, ačkoli není součástí EU, představuje téměř její integrální součást. Společně s EU působí v EHP a je také příjemcem většiny evropských norem. Proto i zde je úroveň harmonizace vysoká.

Přesto jsou zde určitá specifika a řešení otázek týkajících se registrace a jejího zrušení u téhož subjektu za stejných výchozích podmínek se mohou v těchto zemích lišit. Z perspektivy irské úpravy této problematiky to může být právě velmi dlouhé období (4 roky), kdy je možné zahrnout nákupy před registrací ve vztahu ke zboží a budovám, ale naopak velmi krátké období 6 měsíců pro služby. Zde je podstatný rozdíl oproti ČR a Norsku, kde je lhůta pro uplatnění odpočtu daně před registrací 12 měsíců a to sjednocená pro přijaté služby i ostatní plnění. Také podmínky, za kterých vzniká povinnost se registrovat, jsou různé. Pokud upustíme od méně obvyklých situací, jako je například registrace z titulu pokračování v podnikatelské činnosti po zemřelém plátcí apod., je hlavní podmínkou ve všech třech zemích překročení hranice obratu za 12 bezprostředně předcházejících měsíců. Ovšem zmíněná hranice obratu se v těchto zemích výrazně liší. Nejnížší je v Norsku 50 000 NOK, v ČR je přibližně $6,5 \times$ vyšší a to 1 mil Kč a v Irsku pak 37 500 až 75 000³⁸, což je $6,5 \times$ až $13 \times$ vyšší hranice než v Norsku. Na rozdíl od ČR a Polska je v Norsku také možné stát se plátcem na základě očekávání, kdy skutečná hodnota plnění nemusí fakticky překročit limit 50 000 NOK, avšak hodnota očekávaných plnění musí být vyšší než 250 000 NOK.

V souvislosti s registrací a zrušením registrace je nezbytné u zákonem stanoveného majetku provést úpravu odpočtu, zejména při zrušení registrace. Samotný princip výpočtu je

³⁸ Limit 37 500 se v Irsku uplatní, pokud více než 10 % z poskytnutých plnění podnikatele tvoří služby

pak ve všech státech shodný. Drobné rozdíly jsou však ve vymezení majetku, na který se úprava vztahuje, ve výpočtu změny a počtu let sledovaného období.

Za výhodu Irska a Norska oproti ČR lze považovat dvouměsíční zdaňovací období. Dle mého názoru měsíční zdaňovací období příliš administrativně zatěžuje jak plátce, tak samotné finanční úřady. Rovněž lhůta pro podání daňového přiznání by měla být delší. Zatímco v ČR je povinnost podat přiznání do 25. měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, v Norsku je lhůta stanovena na 1 měsíc a 10 dní a v Irsku dokonce do 23. dne druhého následujícího měsíce, což je téměř o měsíc déle než v ČR. Opět by se tímto způsobem zamezilo situacím, kdy se plátci snaží podat přiznání na poslední chvíli a finanční úřady jsou vytíženy. Díky těmto změnám by bylo možné i snížit limit pro povinnou registraci k DPH za stávajících kapacit finančních úřadů. Byl by tak vytvořen prostor pro širší okruh plátců.

Na základě provedených výpočtů lze říct, že pro registraci k DPH, se nejvýhodněji jeví Irsko a to z důvodu výše zmíněného tříletého rozdílu, kdy je možné odečíst DPH u nákupů před registrací. Naopak v případě zrušení registrace je vhodnější zemí ČR a Norsko, jelikož doba sledovacího období v případě nemovitostí je zde kratší a tím pádem i snížení nároku na odpočet je menší.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

- 1) Láchová, L.: *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. 271 s. ISBN 9788073573201
- 2) NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- 3) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- 4) PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA de SILVA. *Quick reference to European VAT compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.
- 5) SCHENK, Alan, THURONYI, Victor and Wei CUI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015. 544 s. ISBN 978-1-107-61762-9.
- 6) BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 145 s. ISBN 978-80-7357-426-0.
- 7) MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2016, úplná znění platná k 1. 1. 2016*. Praha: GRADA, 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.
- 8) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- 9) PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.

b) Článek v odborném časopise (periodiku) nebo ve sborníku z konference

- 1) DĚRGEL, M. Ukončení podnikání fyzických a právnických osob. *Daně, účetnictví: Vzory a případy*, 2008, č. 2, s. 79. ISSN 1213-9270.
- 2) HOLUBOVÁ, O. Novela zákona o DPH 2009 – Změna režimu. *DPH aktuálně: Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2009, č. 9, s. 1. ISSN 1214-7540.
- 3) DĚRGEL, M. Daně a právo v praxi 2010/10 *Krácení odpočtu daně*, 2010, č. 10. ISSN 2464-6873

c) Elektronické publikace a články

- 1) CHOLEVÍK, Tomáš. *Aplikace DPH ve výrobním podniku*. Ostrava, 2013. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.
- 2) SKATTEETATEN. *GUIDE TO VALUE ADDED TAX IN NORWAY*. [online]. Dostupné z: http://www.skatteetaten.no/globalassets/brosjyrer_og_bok/guide_to_value_added_tax_in_norway_eng.pdf
- 3) SKATTEETATEN. *Act relating to Value Added Tax*. [online]. Dostupné z: <https://www.skatteetaten.no/upload/taxnorway/MVAL.eng.oversettelse.juni2011.pdf>
- 4) REVENUE. *VALUE-ADDED TAX CONSOLIDATION ACT 2010*. [online]. Dostupné z: <http://www.oireachtas.ie/documents/bills28/acts/2010/a3110.pdf>
- 5) INTERNET INFO. *Zákon o DPH - znění od 01. 01. 2016* (úplné znění). [online]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-235-2004-sb-o-dani-z-pridane-hodnoty/zneni-20160101/uplne/>
- 6) VESELÁ, Veronika. *Změna režimu z pohledu českého, britského a německého zákona o DPH*. Ostrava, 2010. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví
- 7) DELOITTE. *Deloitte Ireland Tax Highlights*. [online]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandhighlights-2016.pdf>
- 8) CzechTrade. *Norsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled*. [online]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/norsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18916.html>
- 9) Brønnøysundregistrene: *Norwegian public reporting portal*. [online]. Dostupné z: <http://www.altinn.no/en~~HEAD=pobj>
- 10) INTERNET INFO. *Identifikovaná osoba k DPH*. [online]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/identifikovana-osoba-k-dph.php>

Seznam zkratek

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
ČR	Česká republika
DAP	daňové přiznání
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropská Společenství
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FÚ	finanční úřad
IO	identifikovaná osoba
kt.	který
mil.	milión
mj.	mimo jiné
např.	například
OM	obchodní majetek
OPD	osoba povinná k dani
příp.	případně
popř.	popřípadě
r.	rok
resp.	respektive
ř.	řádek
tj.	to je

tzn.	to znamená
tzv.	tak zvané
v příp.	v případě
VAT Consolidation Act	Irský zákon o DPH
vč.	včetně
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21. 4. 2016



.....
Tomáš Cholevík

Seznam příloh

Příloha č. 1: Struktura českého zákona o DPH

Příloha č. 2: Struktura irského zákona o DPH

Příloha č. 3: Struktura norského zákona o DPH

Příloha č. 4: Daňové přiznání ČR

Příloha č. 5: Přihláška k registraci ČR

Příloha č. 6: Žádost o zrušení registrace ČR

Příloha č. 7: Daňové přiznání Irska